

AVHANDLINGENS TITTEL

KREDITREGLER I NORSK RETT SOM MOTVIRKER INTERNASJONAL
DOBBELTBESKATNING

Kandidatnr: 401

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 26. april 2004

Til sammen 17914 ord

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	PRESENTASJON AV PROBLEMSTILLINGEN	1
1.2	NÆRMERE OM TEMA	3
1.2.1	UTVIDET RETT TIL KREDITFRADRAK VED JURIDISK DOBBELTBESKATNING	6
1.2.2	KREDITFRADRAK VED ØKONOMISK DOBBELTBESKATNING	6
1.2.3	GODTGJØRELSESREGLENE I SKTL §10-12	8
1.2.4	KONFLIKT MED INTERNASJONALE REGLER I SKATTEAVTALER OG I EØS-AVTALEN.	9
1.3	RETTSKILDER - METODESPØRSMÅL	11
1.4	VEIEN VIDERE	12
1.5	METODER TIL FOREBYGGELSE AV DOBBELTBESKATNING	12
1.5.1	UNNTAKSMETODEN	13
1.5.2	KREDITMETODEN	15
2	PRINSIPIELT OM FORHOLDET MELLOM NORSK RETT OG SKATTEAVTALER	17
2.1	GJENNOMFØRING AV SKATTLEGGINGEN DER DET ER INNGÅTT SKATTEAVTALE	20
3	KRAVET TIL SKATTEMESSIG BOSTED I NORGE	21
3.1	INNLEDNING	21
3.2	SKATTELOVENS BOSTEDSKRAV	23
3.2.1	FYSISKE PERSONER	23
3.2.2	JURIDISKE PERSONER	24
3.3	DOBBELT SKATTEMESSIG BOSTED – SKATTEAVTALENE'S LØSNING.	24
3.3.1	FYSISKE PERSONER	25
3.3.2	JURIDISKE PERSONER	26
3.4	UNNTAK FRA KRAVET OM SKATTEMESSIG BOSTED I NORGE – UTVIDET RETT FOR UTENLANDSKE SELSKAPERS FILIALER I NORGE.	26
3.4.1	DISKRIMINERINGSFORBUD I SKATTEAVTALER	27
3.4.2	DISKRIMINERINGSFORBUD ETTER EØS-AVTALEN	28
3.4.2.1	Kort om EØS-avtalens relevans for nasjonale skatteregler	28

3.4.2.2	Er bostedskravet i sktl §16-20(1) forenlig med EØS-avtalen?	30
---------	---	----

4 SAMME SKATTESUBJEKT 32

4.1	HOVEDREGEL	32
4.2	KREDITFRADrag FOR DELTAKERE I DELTAKERLIGNENDE SELSKAPER MV	33
4.3	KREDIT FOR AKSJONÆRER I NOKUS-SELSKAPER	34
4.4	FRADrag VED UTBYTTE FRA UTENLANDSK DATTERSELSKAP ETTER SKTL §16-30	34
4.5	ER GODTGJØRELSESREGLENE I SKTL §10-12 FORENLIGE MED EØS-AVTALEN?	35
	MULIG UTVIDET ANVENDELSESOMRÅDE FOR KREDITMETODEN.	35
4.5.1	KRAVET OM AT DET UTDELENDE SELSKAP MÅ VÆRE ”HJEMMEHØRENDE” I NORGE	38
4.5.1.1	Innebærer vilkåret en restriksjon eller ulovlig forskjellsbehandling?	38
4.5.1.2	Kan et unntak rettferdiggjøre regelen?	40
4.5.1.3	Siste utvikling	42
4.5.2	KRAVET OM AT SKATTYTER MÅ VÆRE SKATTEMESSIG BOSATT I NORGE	43
4.5.2.1	Innebærer vilkåret en restriksjon eller ulovlig forskjellsbehandling?	44
4.5.2.2	Kan et unntak rettferdiggjøre regelen?	46
4.5.2.3	Siste utvikling	47

5 DE NORSKE SKATTENE DET KAN KREVES FRADrag I 48

6 UTENLANDSK SKATT SOM KAN KREVES FRADRATT 49

6.1	INNETKTSKATT	49
6.2	FORMUESSKATT	50
6.3	DEN UTENLANDSKE SKATTEN SKAL VÆRE BETALT I KILDESTATEN	51
6.3.1	HOVEDREGEL	51
6.3.2	UNNTAK FRA KRAVET OM AT SKATT SKAL VÆRE BETALT I UTLANDET	51

7 BEREGNING AV KREDITFRADrag: 52

7.1	HOVEDREGEL OM ORDINÆR KREDIT	52
7.2	DEN GENERELT BEGRENSEDE KREDITMETODE	53
7.3	BEREGNING AV UTENLANDSINNETKT – TILORDNING AV INNETKTS- OG FRADragSPoSTER	55
7.3.1	DEN DIREKTE TILORDNINGSMETODE	56

7.3.2	DEN INDIREKTE TILORDNINGSMETODE	58
8	ANDRE SPØRSMÅL	58
8.1	TIDFESTING	59
8.2	FREMFØRING AV UBENYTTET KREDITFRADRAK JFR SKTL §16-22	60
9	LITTERATURLISTE MV.	61

1 Innledning

1.1 Presentasjon av problemstillingen

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forekomme når stater skattlegger inntekt som er opptjent i andre land, eller formue som befinner seg i andre land. Problemstillingen kan oppstå fordi de fleste stater opererer med et *globalinntektsprinsipp*. Prinsippet går ut på at man internt i staten skattlegger *all* inntekt og formue som tilflyter skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i denne staten. Det innebærer at inntekt og formue med kilde i utlandet skattlegges i skattyters hjemstat.

For det annet skattlegger statene ofte inntekt og formue med særskilt tilknytning til den enkelte stat. Slik skattlegging foretas selv om skattyter ikke er bosatt eller hjemmehørende i denne staten. Beskatningsretten begrunnes da i *kildeprinsippet*.

Den klassiske dobbeltbeskatningsproblemstillingen i internasjonal skatterett oppstår således ved kollisjon mellom globalinntektsprinsippet i en stat og kildeprinsippet i en annen stat.

For å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning har man i norsk rett regler som gir rett til fradrag (kredit) for skatt betalt i utlandet. Hovedregelen er at skattytere bosatt eller hjemmehørende i Norge har krav på kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i en annen stat, på inntekt eller formue med kilde i denne stat, jfr lov av 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven¹) §16-20. Regelverket løser da problemet med kildeskatt i en annen stat. Fremgangsmåten ved at det gis fradrag for kildeskatt i skattyters hjemstat, er i samsvar med hva som er vanlig i internasjonal skatterett.

Det første temaet i denne oppgaven er en *de lege lata* gjennomgang av de internrettslige regler i sktl §§16-20 flg som gir rett til kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Det vil si vilkårene for rett til kreditfradrag og beregningsreglene for

¹ Videre i fremstillingen vil forkortelsen sktl bli brukt om skatteloven av 1999.

maksimalt kreditfradrag. Disse reglene er innrettet mot såkalt *juridisk dobbeltbeskatning*, som forutsetter at det er samme skattesubjekt som er blitt skattlagt to ganger (eller mer) for samme inntekts- eller formuespost.

Hovedvilkårene for rett til kreditfradrag ved juridisk dobbeltbeskatning er hjemlet i sktl §16-20(1). Her bestemmes at skattytere med (1) *skattemessig bosted i Norge*, kan kreve fradrag (2) *i norsk skatt* for (3) *endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt*, som godtgjøres å være ilagt (4) *skattyteren* og (5) *betalt* i vedkommende fremmede stat, hvor (6) *inntekten har kilde eller formuen er*. Det formelle vilkår om at skatten i utlandet er betalt, behandles mest naturlig sammen kravet til den utenlandske skatten. Det siste vilkår, om hvor en inntekt har kilde eller formuen er, behandles sammen med beregningsreglene, da det er en del av det større spørsmål om tilordning ved beregning av utenlandsinntekt.

Først når det er avgjort om det foreligger rett til kreditfradrag, oppstår spørsmålet om hvordan beregningen av kreditfradraget skal gjennomføres. Beregningsreglene har til hensikt å motvirke dobbeltbeskatning, men er samtidig innrettet på å beskytte det norske skattefundament. Med vekt på proveny hensyn, har lovgiver derfor valgt å begrense kreditfradraget til det som betegnes som *ordinær kredit*. Sktl §16-21(1) hjemler ordinær kredit ved at fradraget *ikke* kan "...overstige den delen av norsk skatt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten."

Begrensningen til ordinær kredit får betydning der skattesatsene i utlandet er høyere enn i Norge. Ved høyere skattesatser i utlandet, vil skattyter ikke få fradrag for den skatt som overstiger de norske skattesatsene. Annet ledd hjemler samme regel for formuesskatt. Motstykket er *full kredit*, hvor skattyter kan kreve fradrag i norsk skatt for all skatt betalt i utlandet.

Et interessant og viktig perspektiv får man ved å løfte blikket utover det rent formelle utgangspunkt knyttet til juridisk dobbeltbeskatning. Jeg sikter da til det tilstøtende området med internasjonal *økonomisk dobbeltbeskatning*. Jeg skal i oppgaven supplere drøftelsen av juridisk dobbeltbeskatning med tilfeller av økonomisk dobbeltbeskatning over landegrensene. Begrunnelsen for dette er at skattyter i visse tilfeller kan ha rett til kreditfradrag etter kreditmetoden for utenlandsk skatt, selv om vilkåret om at det skal

være samme skattesubjekt som er skattlagt to ganger i sktl §16-20(1) ikke er oppfylt. Økonomisk dobbeltbeskatning inntreffer hovedsakelig² hvis samme inntektsstrøm er beskattet to ganger, men hos forskjellige skattesubjekter. Det typiske eksemplet er utbyttebeskatning av aksjonær, etter at selskapet først har betalt skatt av overskuddet.

Drøftelsen av juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning må også sees i lys av Norges folkerettslige forpliktelser etter *skatteavtaler* og *EØS-avtalen*.³ Jeg sikter med dette til diskrimineringsforbud både i skatteavtaler og etter EØS-avtalens regler om de såkalte ”fire friheter”. Norske kreditregler som negativt forskjellsbehandler utenlandske skattytere - enten fra stater vi har inngått skatteavtale med, eller fra EØS-stater – kan være i faresonen. En problemstilling i tilknytning til dette, er om bostedskravet for rett til kreditfradrag i sktl §16-20(1) kan opprettholdes slik det nå er utformet. Vilkåret gir nemlig bare skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge rett til kreditfradrag.

Et annet tilstøtende tema er godtgjørelsesreglene i sktl §10-12. Bestemmelsen gir aksjonær rett på godtgjørelse for den underliggende selskapsskatten ved beskatning av aksjeutbytte. Denne regelen er også en fradragsregel som avhjelper økonomisk dobbeltbeskatning. Sktl §10-12 gjelder imidlertid kun i rent interne skatterettslige forhold. Det følger av at bestemmelsen krever at både aksjonær og det utdelende selskap er skattemessig bosatt i Norge. De problemstillinger som oppstår ved at fradraget for den underliggende selskapsskatt bare gjelder i nasjonale forhold, vil jeg drøfte opp mot prinsippet i EØS-avtalens art 40 om fri bevegelighet av kapital.

1.2 Nærmere om tema

Kreditreglene i sktl §16-20(1) har som formål å motvirke internasjonal *juridisk* dobbeltbeskatning. Juridisk dobbeltbeskatning oppstår hvis samme inntekt eller formue beskattes hos samme skattesubjekt i samme inntektsår med likeartede skatter i to eller

² Økonomisk dobbeltbeskatning kan også forekomme ved ulike tidfestingsregler som jeg kommer tilbake til i kapittel ni.

³ Avtalens hoveddel er gjort til norsk lov ved lov av 27.november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde mv.(EØS-loven).

flere stater⁴. Beskatningen karakteriseres som internasjonal hvis den innebærer et grenseoverskridende element, f eks hvis skattyter har innvunnet inntekt i en annen stat enn hjemstaten.

Kreditreglene ble vedtatt ved endringslov av 28. juni 1996 nr. 51 til lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 som nye §§22 A flg. I forbindelse med at ny skattelov ble vedtatt i 1999, er reglene nå plassert i sktl §§16-20 flg. Kreditmetoden ble i prinsippet valgt som hovedmetode for å håndtere dobbeltbeskatningsproblemet i norsk rett allerede i forbindelse med skattereformen av 1992.⁵

Forarbeider til kreditreglene i skatteloven av 1911 §§22 A flg, nå sktl §§16-20 flg, er Ot prp nr 46 (1995-1996) og Innst O nr 73 (1995-96). I proposisjonen er det på s 3 uttrykt hvorfor det er viktig å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning.

”...Det er alminnelig enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning bør unngås for å tilrettelegge for internasjonal samhandel og utveksling av varer og tjenester over landegrensene.”

Dobbeltbeskatning kan videre, slik *Frederik Zimmer*⁶ fremhever, ”stride både mot hensynet til rettferdighet og hensynet til økonomisk effektivitet.” Dobbeltbeskatning oppfattes i mange tilfeller som urimelig overfor skattytere på grunn av den ekstra skattebyrden det innebærer. Skatteevnehensynet tilsier også at dobbeltbeskatning er uheldig.

For å motvirke dobbeltbeskatning, har lovgiver ansett kreditmetoden for å være den mest hensiktsmessige metoden.⁷ Metoden ble valgt fordi den er bedre egnet til å sikre nøytralitet i beskatningen, som ble fremholdt som et grunnprinsipp ved Skattereformen av 1992. Kreditmetoden virker såkalt kapitaleksportnøytralt.⁸ En slik virkning oppnås hvis skattyternes valg mellom å investere hjemme eller i utlandet ikke påvirkes av skattesystemet, fordi skattebelastningen blir den samme. Et marked med

⁴ Dette er essensen i OECD-avtalens motiver, kommentar 1 til introduksjonen, slik den definerer juridisk dobbeltbeskatning: Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentaries. Paris.

⁵ Se nedenfor i 1.5 om ulike metoder som har vært brukt i norsk rett for å motvirke dobbeltbeskatning.

⁶ Se *Frederik Zimmer i Internasjonal inntektsskatterett* s 26 (Oslo, 2003)

⁷ Se om valget av metode for å motvirke dobbeltbeskatning i punkt 1.3.

kapitaleksportnøytrale regler, vil åpne for at kapital allokteres dit hvor det gir høyest avkastning.⁹

Dobbeltbeskatningsproblemet oppstår ved kollisjon mellom beskatningsprinsipper. Som de fleste hjemstater anvender også Norge et globalinntektsprinsipp. Prinsippet innebærer at alle personer bosatt, og selskap hjemmehørende¹⁰ i Norge er skattepliktige til Norge for *hele* sin inntekt; også den delen som er innvunnet i utlandet. For Norges vedkommende er dette hjemlet i sktl §2-1(1) og (9) for fysiske personer og i §2-2(1) og (6) for juridiske personer. Skattesubjekter som faller inn under disse reglene har *alminnelig skatteplikt* til Norge.

Videre er det anerkjent at visse inntekter med særskilt tilknytning til, eller med kilde i en stat, er skattepliktige til denne staten, selv om skattyteren ikke er bosatt eller hjemmehørende der. Dette blir kalt *kildeprinsippet*. Kildeprinsippet er kommet til uttrykk i sktl §2-3. Der er det bl a gitt slik beskatningsrett i sktl §2-3(1) b av inntekt fra utenlandsk virksomhet "...som drives her eller bestyres herfra". Disse skattyterne har *begrenset skatteplikt* til Norge.

For enkelthets skyld kommer jeg til å veksle mellom å bruke betegnelsen skattytere med begrenset skatteplikt til Norge og betegnelsen utenlandske skattytere. Tilsvarende vil jeg ofte bruke betegnelsen norske skattytere om skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, jfr sktl §§2-1 og 2-2.

Den klassiske og hyppigste dobbeltbeskatningssituasjon er nettopp den hvor skattesubjektet har alminnelig skatteplikt til hjemstaten, og begrenset skatteplikt til en kildestat. Problemstillingen oppstår ved kollisjon mellom globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet.

⁸ Se mer om begrepet i Zimmer (2003) s 34.

⁹ Motstykket er unntaksmetoden som virker såkalt *kapitalimportnøytralt*. Det vil si at alle som opererer innenfor et marked har like skattebetingelser.

¹⁰ Noen stater, deriblant USA, bruker registrering som kriterium for å avgjøre skattemessig bosted for selskap.

Andre situasjoner med dobbeltbeskatning kan inntreffe hvor skattyter oppfyller vilkårene for alminnelig skatteplikt til to eller flere stater.¹¹ Tilsvarende kan skattyter oppnå begrenset skatteplikt til flere stater. Disse to situasjonene er mindre vanlige, og er derfor mindre praktiske også i forhold til kreditreglene. Underveis i fremstillingen kommer jeg likevel inn på ett tilfelle hvor alminnelig skatteplikt både til Norge og til en annen stat får betydning for kreditreglene i sktl §§16-20 flg.¹²

1.2.1 Utvidet rett til kreditfradrag ved juridisk dobbeltbeskatning

Kreditregelen i sktl §16-20(1) har altså som formål å motvirke internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. Ett av vilkårene for en slik rett, er at skattyter er bosatt eller hjemmehørende i Norge, jfr sktl §16-20(1). Når jeg gjennomgår dette vilkåret, vil jeg se på et tilfelle hvor retten til kreditfradrag antagelig må utvides selv om bostedskravet i sktl § 16-20(1) klart ikke er oppfylt. Problemstillingen gjelder inntekt som en filial av et utenlandsk selskap oppebærer i utlandet hvor inntekten også er skattepliktig til Norge, jfr sktl §2-3(1) b. Det er her fremdeles internasjonal juridisk dobbeltbeskatning, fordi det er ett og samme skattesubjekt som beskattes to ganger.

1.2.2 Kreditfradrag ved økonomisk dobbeltbeskatning

I tillegg til kreditfradrag ved juridisk dobbeltbeskatning gis det i enkelte tilfeller tilsvarende rett til kreditfradrag, selv om vilkåret til samme skattesubjekt i sktl §16-20(1) ikke er oppfylt. I disse tilfeller er det *økonomisk* dobbeltbeskatning skattyteren utsettes for. Typisk vil det være to skattesubjekter, med nær tilknytning til hverandre, som begge blir beskattet på grunnlag av den samme inntekten eller formuesposten. Reelle hensyn som rettferdighet, nøytralitet og økonomisk effektivitet er grunner som har talt for at kreditfradrag gis, selv om det her dreier seg om to skattesubjekter.

¹¹ Hvis det foreligger skatteavtale vil den normalt ha en mekanisme som løser dobbelt skattemessig bosted, ofte i art 4.

¹² Det gjelder problemet med såkalt dobbelt skattemessig bosted, jfr nedenfor i 3.3.

Lovgiver gir i enkelte tilfeller altså anvisning på bruk av kreditmetoden også ved økonomisk dobbeltbeskatning. Teknikken har vært å gi beslektede tilfeller av økonomisk dobbeltbeskatning samme rett til kreditfradrag som det er gjort for juridisk dobbeltbeskatning.

I tilknytning til økonomisk dobbeltbeskatning reiser det seg flere interessante og problematiske spørsmål mht internasjonal dobbeltbeskatning. Regler med dette innhold behandler jeg sammen med vilkåret til samme skattesubjekt i det jeg oppfatter som ”hovedregelen” i sktl §16-20(1), som skal motvirke juridisk dobbeltbeskatning. Bestemmelser som tar sikte på avhjelpe økonomisk dobbeltbeskatning er gitt i flere tilfeller som jeg gir en kort oversikt over i det følgende:

(1) Deltakere i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

Unntak fra vilkåret om at det må være samme skattesubjekt, jfr sktl §16-20(1).

For det første er retten til kreditfradrag utvidet for norske skattytere som er deltakere i ansvarlige selskap og kommandittselskap hjemmehørende i utlandet, jfr sktl 16-20(2). En forutsetning for denne retten er at økonomisk dobbeltbeskatning oppstår fordi statene definerer skattesubjektene forskjellig. Etter norsk rett lignes *deltakerne* for selskapets inntekter ved denne selskapsform, jfr sktl §2-2(3). Andre stater derimot, kan ha definert slike selskap som egne skattesubjekter. Der Norge og den annen stat definerer disse skattesubjektene forskjellig, og begge skattesubjektene skattlegges i sine respektive hjemstater, innebærer det økonomisk dobbeltbeskatning av de norske deltakerene.

(2) Aksjonærer i NOKUS-selskap

Unntak fra vilkåret om at det må være samme skattesubjekt, jfr sktl §16-20(1).

Skatteloven §16-20(2) gir rett til kreditfradrag for norske skattytere som blir dobbeltbeskattet fordi de er ”deltakere”(aksjonærer) i norskkontrollerte aksjeselskap hjemmehørende i et lavskatteland. (NOKUS-selskap, jfr sktl §§10-60 flg.) Er vilkårene i bestemmelsen oppfylt, blir aksjonærene i slike selskap beskattet i Norge for sin forholdsmessige del av NOKUS-selskapets overskudd, jfr

sktl §2-4. I tillegg blir NOKUS-selskapet vanligvis skattlagt i hjemstaten. Den norske aksjonæren blir dermed økonomisk dobbeltbeskattet.

(3) Morselskap ved utdeling av utbytte fra utenlandsk datterselskap.

Unntak fra vilkåret om at det må være samme skattesubjekt, jfr sktl §16-20(1).

I sktl §16-30(2) gis selskaper hjemmehørende i Norge, etter nærmere vilkår, rett til kreditfradrag for den underliggende selskapsskatt ved utdeling av utbytte fra utenlandsk datterselskap. Økonomisk dobbeltbeskatning oppstår ved at datterselskapet først betaler skatt på overskuddet i hjemstaten. Derneft må det norske morselskap svare skatt av mottatt utbytte etter sktl §2-2(6). Den samme rett til kreditfradrag gis norske morselskap for skatt belastet et utenlandsk datterdatterselskap etter sktl §16-30(3).

1.2.3 Godtgjørelsesreglene i sktl §10-12

Et annet tema i denne oppgaven er knyttet til godtgjørelsesreglene i sktl §10-12. Denne regelen er også innrettet med sikte på å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning. Bestemmelsen gir aksjonær rett til å få godtgjort et fradrag i skatt på aksjeutbytte tilsvarende den underliggende selskapsskatt.¹³ Regelsettet har klare likhetstrekk med kreditreglene i sktl §§16-20 flg. Det gis i begge tilfeller anvisning på en kreditmetode for å motvirke dobbeltbeskatning, ved at det gis fradrag i skatt for betalt skatt. I likhet med de utvidede tilfeller ovenfor, er det heller ikke her samme skattesubjekt som beskattes to ganger (aksjonær og selskap).

En viktig forskjell fra kreditreglene sktl §16-20 flg, er imidlertid at godtgjørelsesreglene i sktl §10-12 kun kommer til anvendelse i rent interne skatterettslige forhold. Det følger av at bestemmelsen stiller krav både til at aksjonær og det utdelende selskap har "alminnelig skatteplikt" til Norge, jfr sktl §10-12(2). Godtgjørelsesreglene faller derfor i utgangspunktet utenfor den internasjonale skatterett, fordi reglene ikke kommer til anvendelse på grenseoverskridende utbytteutdelinger. Lovgiver har bevisst avgrenset

¹³ Godtgjørelsesreglene regulerer også utbyttebeskatning slik §16-30 gjør, men sktl §10-12 har et mye videre anvendelsesområde fordi godtgjørelsen her også innrømmes til privatpersoner og for selskapers porteføljeinvesteringer.

mot aksjeutbytte som krysser landegrensen i sktl §10-12. Dette er gjort for å unngå komplikasjoner i ligningsarbeidet, og for å beskytte det norske skattefundamentet. Problemene dette skaper i forhold til EØS-avtalen er den interessante problemstilling i forhold til godtgjørelsesreglene.

Regelsettet i sktl §10-12 forhindrer følgelig bare økonomisk dobbeltbeskatning i et rent *nasjonalt perspektiv*. Det resterende problemet med økonomisk dobbeltbeskatning ved utdeling av aksjeutbytte over landegrensene, forblir uløst etter norsk rett. Ved vilkårene, som er oppstilt i godtgjørelsesreglene, forskjellsbehandler norsk lovgivning norske og utenlandske skattytere. Dette er i lys av nyere praksis fra EF-domstolen trolig i strid med prinsippet i EØS-avtalens art 40 om fri bevegelighet av kapital. Problemstillingen behandles sammen med de andre ”unntak”¹⁴ fra vilkåret om at det er samme skattesubjekt som må være dobbeltbeskattet, i kapittel 5.5.

1.2.4 Konflikt med internasjonale regler i skatteavtaler og i EØS-avtalen.

Det finnes regler med internasjonalt utspring som har til dels overlappende anvendelsesområde som de norske reglene som skal forhindre dobbeltbeskatning. Tradisjonelt har dette først og fremst vært skatteavtaler¹⁵ som statene har inngått gjennom folkerettslig samarbeid. En problemstilling som oppstår i tilknytning til skatteavtalene, gjelder bostedsvilkåret i sktl §16-20(1). Vilkåret innebærer at bare skattytere som er bosatt, eller hjemmehørende i Norge kan påberope seg kreditfradrag. Ved gjennomgangen av bostedsvilkåret, vil jeg drøfte hvorfor diskrimineringsbestemmelser i skatteavtaler trolig innebærer at vilkåret må tolkes utvidende, til også å omfatte filialer av utenlandske selskaper i Norge.¹⁶

I tillegg til skatteavtalene, har EØS-avtalens regler i den senere tid vist seg å kunne påvirke nasjonale skatteregler. Slik påvirkning er en realitet selv om skattepolitikk som utgangspunkt faller utenfor hva EØS-avtalen. Bakgrunnen for at skattepolitikken ble holdt utenfor, var manglende politisk vilje i medlemsstatene til å harmonisere

¹⁴ Jeg bruker betegnelsen unntak fordi jeg anser sktl §16-20(1) som hovedregelen, men man kan også se på det som egne regler som utvider retten til kreditfradrag.

¹⁵ I kapittel to drøfter jeg forholdet mellom norsk rett og skatteavtaler.

skattereglene. Skattepolitikken ble forbeholdt den enkelte stat begrunnet i suverenitetshensyn.

Fast praksis fra EF-domstolen viser likevel at nasjonale skatteregler kan medføre restriksjoner og ulovlig forskjellsbehandling stridende mot bl a de såkalte "fire friheter" som er en del av EØS-avtalen. Det skyldes at EF-domstolen, som et ledd i gjennomføringen av *det indre marked*, tolker forbudsbestemmelser svært vidt. Domstolen deltar således aktivt i rettsutviklingen. For medlemsstatene i EØS¹⁷, herunder Norge, innebærer det at skattepolitikken ikke lenger bare er statenes interne anliggende. Suvereniteten som statene ikke ville oppgi på skatterettens område, har følgelig måttet vike for hensynet til å gjennomføre ideen om et indre marked i EØS-området.

I oppgave vil jeg belyse nettopp tilfeller hvor EØS-avtalens innvirkning på norske skatteregler trolig krever endringer av de norske reglene. Det gjelder problemstillinger jeg allerede har vært inne på: For juridisk dobbeltbeskatning etter sktl 16-20(1) gjelder det om bostedskravet kan opprettholdes slik det nå er utformet. I tilfeller av økonomisk dobbeltbeskatning, gjelder det hvorvidt vilkårene i sktl §10-12(2) er i samsvar med EØS-avtalen. Felles for de nevnte reglene, er at de forskjellsbehandler utenlandske skattytere i negativ forstand. Jeg vil begrense drøftelsene til prinsippet om fri bevegelighet av kapital i EØS-avtalen art 40, som er mest aktuelt for disse reglene.¹⁸

Som jeg skal redegjøre for i oppgaven, vil de internasjonale regler ved motstrid gå foran skattelovens regler. Det følger av skatteavtalenes forrang og EØS-loven §§ 1 og 2 som innebærer at bestemmelser i avtalens hoveddel går foran norsk lovgivning, jfr nedenfor i kapittel 2 og 3.4.2.1.¹⁹

¹⁶ Etter terminologien i skatteavtaler kalles dette ofte fast driftssted, men vilkårene er ikke helt identiske.

¹⁷ EØS-området inkluderer medlemsstatene i EU og EFTA.

¹⁸ I prinsippet kunne etableringsretten i EØS-avtalens art 33 også kommet til anvendelse, men da må aksjonær ha bestemmende innflytelse på selskapet.

¹⁹ Man ser at på viktige områder gjelder egentlig monismen i stedet for dualismen.

1.3 Rettskilder - metodespørsmål

Kreditreglene i skatteloven §§16-20 flg er en del av skatteretten som er en utpreget lovregulert del av forvaltningsretten. Ved tolkning av reglene kommer generell juridisk metode til anvendelse. Til reglene i sktl §§16-20 flg foreligger forholdsvis ny lovgivning (1996), og det er derfor god grunn til å se nøye på lovteksten. Det støttes av at det foreløpig er lite rettspraksis på området. De fleste skattespørsmål avgjøres også direkte ved tolkning av lovtekst, uten at andre rettskilder trekkes inn.²⁰

Legalitetsprinsippet tilsier også at lovteksten bør være sentral på skatterettens område. Dette er blant annet kommet til uttrykk i en Høyesteretts dom fra 1990, hvor formålsbetraktninger ikke kunne veie opp for lovens ordlyd.²¹ Det ble i premissene fremhevet at hensynet til forutberegnelighet er særlig viktig på skatterettens område.

Videre er forarbeidene sentrale. For spørsmål som loven ikke gir noe klart eller entydig svar på, vil forarbeidene etter vanlig oppfatning være viktige i den første tiden etter en lov er vedtatt. Lovens forarbeider holdt opp mot lovtektsten, har vært helt sentrale rettskilder i oppgaven.

Avgjørelser fra EF-domstolen har vært den viktigste rettskilden i vurderingen av om norske regler, som skal avhjelpe dobbeltbeskatning, i visse tilfeller strider mot EØS-avtalens prinsipp om fri bevegelighet av kapital i art 40. Den dynamiske fortolkningsstilen som kjennetegner EF-domstolen har gjort den svært sentral i rettsutviklingen i EU og EFTA. Dette gjelder også på skatterettens område som i utgangspunktet ikke er regulert i EØS-avtalen.

Andre rettskilder vil bli kommentert løpende i oppgaven der de trekkes inn ved tolkningen. Skatteavtalene behandles i et eget kapittel 2.

²⁰ Argumentet er hentet fra *Ole Gjems Onstad, Norsk Bedriftsskatterett*, 4. utgave (2001) s 58 hvor det er foretatt en bred analyse av HR-dommer på skatterettens område mellom 1980 og 2000.

²¹ Rt 1990, s 1293 *Ytterbø* s 1297

1.4 Veien videre

I det neste underkapittel behandler jeg metodene som har vært brukt i norsk rett for å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning. I kapittel 2 kommer jeg inn på forholdet mellom norsk rett og skatteavtaler. Deretter vil systematikken i oppgaven følge hovedvilkårene for rett til kreditfradrag ved juridisk dobbeltbeskatning i

sktl §16-20(1), jfr kapitlene 3-7. I kapittel 8 redegjør jeg for beregningsreglene for maksimalt kreditfradrag, jfr sktl §16-21. I kapittel 9, under andre spørsmål, kommer jeg kort inn på tidfestingsproblemer og den begrensede muligheten til fremføring av ubenyttet kreditfradrag, jfr sktl §16-22.

1.5 Metoder til forebygging av dobbeltbeskatning

I det følgende skal jeg gi en oversikt over de ulike metodene som brukes i norsk rett for å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning. En av disse metodene er *unntaksmetoden* som var hovedmetode for å motvirke dobbeltbeskatning i norsk rett frem til skattereformen av 1992. Unntaksmetoden innebærer at inntekt som er opptjent, og formue som befinner seg i andre stater en der skattyter er bosatt eller hjemmehørende ikke kommer til beskatning i hjemstaten.

Unntaksmetoden er fremdeles viktig fordi den er gjeldende metode i en rekke skatteavtaler Norge inngikk før 1992. Mange av disse er ikke revidert og derfor fortsatt virksomme. Metoden brukes også i skatteavtaler etter 1992, men da ikke som hovedmetode. Det innebærer at norske skattytere kan påberope seg unntaksmetoden i disse skatteavtalene, selv om skatteloven nå bygger på et annet prinsipp gjennom *kreditmetoden*, jfr sktl §§16-20 flg. Grunnen til det er at bestemmelsene i skatteavtalene går foran skattelovens regler, jfr kapittel 2 nedenfor.

En annen metode i norsk rett for å motvirke dobbeltbeskatning er kreditmetoden. Metoden er nå hovedmetode i skatteloven, jfr §§16-20 flg, og i skatteavtaler Norge har forhandlet frem etter 1992. Kreditmetoden gir skattyter rett til å kreve kredit (fradrag) for skatt betalt i utlandet i innenlandsk skatt, såfremt inntekten eller formuen er skattepliktig i hjemstaten.

En siste metode som forebygger dobbeltbeskatning gir rett til fradrag for kildeskatt i innenlandsk *inntekt*. I norsk skattelovgivning finnes en slik bestemmelse i sktl § 6-15. Jeg behandler ikke denne metoden nærmere i min oppgave fordi sktl § 6-15 har et snevert anvendelsesområde. I tillegg vil skattyter i de fleste tilfeller se seg bedre tjent med å påberope seg unntaks- eller kreditmetoden.

Gjennomgang av benyttede metoder i norsk rett for å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning, kan lette forståelsen av til dels vanskelige regler, samtidig som det kan trekke frem relevante tolkningsmomenter.

1.5.1 Unntaksmetoden

Frem til Skattereformen av 1992 var hovedmetoden i norsk rett for å motvirke dobbeltbeskatning unntaksmetoden. Dette gikk imidlertid ikke klart frem av den tidligere skatteloven av 1911, fordi det kun var §22, første ledd første punktum som hjemlet unntaksmetoden. Bestemmelsen gjaldt for "... formue i faste eiendommer eller anlegg med tilbehør som ligger i utlandet". Begrunnelsen for en slik bestemmelse skyldtes oppfatningen om at kildestaten skulle ha eksklusiv rett til å skattlegge disse objektene.

Unntaksmetoden var likevel å anse som hovedmetode i norsk rett, fordi alle skatteavtaler Norge inngikk før 1992 benyttet unntaksmetoden som hovedmetode. Og der det foreligger skatteavtale har disse reglene forrang overfor skattelovens regler, jfr nedenfor i kapittel 2. Unntaksmetoden er bl a hjemlet i avtalen med Tyskland fra 1991, jfr art 23 a for fysiske personer:

"Når en person bosatt i Kongeriket Norge oppebærer inntekt eller formue som i henhold til denne overenskomst kan skattlegges i Forbundsrepublikken Tyskland, skal Kongeriket Norge..., *unnta slik inntekt fra beskatning*". (min utheving)

Unntaksmetoden går ut på at skattyters hjemstat *unnlater* å beskatte inntekt med kilde og formue som befinner seg i utlandet. Det er bare kildestaten som har beskatningsrett etter denne metoden. Dette kalles *fullt unntak* og innebærer at ligningsmyndighetene ser

helt bort fra den utenlandske inntekten og formuesposten ved skattleggingen i hjemstaten. Fullt unntak var den variant av unntaksmetoden bestemmelsen i skatteloven av 1911 ga anvisning på.

Det finnes også en annen variant av unntaksmetoden i norsk rett gjennom de inkorporerte skatteavtalene. Denne metoden blir kalt *unntak med progresjonsforbehold*. Metoden leder til samme resultatet som med fullt unntak mht norsk skatt på inntekt opptjent, og formue i utlandet. Dette er skattefritt i Norge. Forskjellen mellom de to variantene kommer frem ved ligningen av den *norske inntekten*. Progresjonsmetoden medfører at inntekt fra utlandet er med i beregningsgrunnlaget for skattepliktig inntekt i Norge. Ved progressive skattesatser kan derfor skattebelastningen på den norske inntekten bli høyere. Det samme vil gjelde for formue.

I de aller fleste skatteavtaler som hjemler unntaksmetoden har Norge tatt forbehold om bruk av unntak med progresjonsforbehold. Progresjonsmetoden er også den valgte unntaksmetode i *OECDs mønsteravtale*²² (Mønsteravtalen), jfr art 23 A.

I skatteloven er det nå bare én bestemmelse som fortsatt benytter unntaksmetoden. Det gjelder den nye bestemmelsen i sktl §2-1(10) om lengre arbeidsopphold i utlandet.²³ Bestemmelsen er basert på en moderne variant av unntaksmetoden, *den alternative unntaksmetoden*, hvor man trekker fra den norske skatten på utenlandsinntekten.

Den alternative unntaksmetoden leder til samme resultat som unntak med progresjonsforbehold. Den lille forskjellen vises ved at utenlandsinntekten kommer frem i hjemstatens skattetall og minner således om kreditmetoden. Men til forskjell fra den, trekker man fra norsk skatt på utenlandsinntekten. Metoden gir et riktigere bilde av skattyters totale økonomiske stilling, der skattetallene benyttes til andre formål.²⁴

I gjeldende norske skatteavtaler er det fortsatt vanlig med bestemmelser som bygger på unntaksmetoden; det gjelder også for avtaler inngått etter 1992, men i disse avtalene er

²² OECD Model Tax Convention on income and capital 2003. Dette er egentlig ingen skatteavtale men et mønster som ligger til grunn for et internasjonalt nett av skatteavtaler utarbeidet i OECD.

²³ Jfr lov av 6. juni 2003 nr 36. Begrunnelsen for unntaket om skattefrihet var å styrke norsk næringsliv ved at ansatte på utenlandsoppdrag beskattes på lik linje med konkurrentene.

²⁴ Det kan f eks være sosiale formål mv.

den ikke hovedmetode. I Nordisk skatteavtale²⁵ (NSA) er det f.eks. gjennomført en unntaksmetode for lønnsinntekter jfr art 15(1). Bestemmelsen bygger på den alternative unntaksmetode, jfr avtalens art 25(5c) som fører til at hjemstaten unnlater å skattlegge lønnsinntekt med kilde i en annen nordisk stat.

Ligningspraksis ved bruk av unntaksmetoden i skatteavtaler har vært fullt unntak etter instruks fra Finansdepartementet (FIN). Dette er blitt gjort av praktiske grunner, selv om man etter intern rett og skatteavtalene har hatt grunnlag for å benytte unntak med progresjonsforbehold. Skatteprovenyhensyn taler derimot for å anvende progresjonsvarianten. Praksisen er imidlertid nylig endret og fra og med 1. januar 2003 skal ligningsmyndighetene benytte seg av progresjonsforbeholdet i skatteavtaler etter instruks fra FIN.²⁶ Nødvendigheten av ha et ensartet regelverk for forebyggelse av dobbeltbeskatning ligger til grunn for endringen.

1.5.2 Kreditmetoden²⁷

Ved Skattereformen av 1992 bestemte norske myndigheter seg for at kreditmetoden skulle legges til grunn som hovedmetode for å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning.

Bakgrunnen for endringen var egentlig innføringen av godtgjørelsesmetoden ved skattlegging av aksjeutbytte, jfr sktl §10-12. Disse reglene i sktl §10-12 hviler på en forutsetning om at selskapet er blitt effektivt beskattet. Det vil ikke være tilfelle hvor selskapet har inntekt fra utlandet som skal beskattes der, men som enten ikke blir skattlagt, eller skattlegges med en lavere skattesats. Benyttes i disse tilfeller unntaksmetoden, kommer ikke inntekten effektivt til beskatning. Kreditmetoden på sin side gir bare rett til fradrag for *betalt skatt* i en annen stat, jfr sktl §16-20(1).

Kreditmetoden innebærer - i motsetning til unntaksmetoden - at begge statene i utgangspunktet kan skattlegge inntekten eller formuesposten. Forutsatt at

²⁵ Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue.

²⁶ Se brev fra FIN av 20. desember 2002.

²⁷ I offisielle dokumenter også kalt *godtgjørelsesmetoden*. Den må ikke forveksles med den spesielle godtgjørelsesmetoden etter sktl §10-12. Grunnen til navnelikheten er at det i begge tilfeller gis godtgjørelse (eller kredit) for betalt skatt i skatt.

beskatningsrett følger av intern rett, og at retten ikke er fraskrevet i skatteavtale. Dobbeltbeskatning avhjelpes etter denne metoden ved at skattyter kan kreve fradrag i innenlandsskatt for skatt betalt i kildestaten.

Denne *generelle* retten til kreditfradrag som nå følger av sktl §§16-20 flg var før lovfestingen i 1996 avhengig av Finansdepartementets samtykke, etter søknad fra skattyteren. Skatteloven av 1911 hjemlet en samtykkeordning i §22, tredje ledd. Regelen kom inn i skatteloven av 1911 i 1981²⁸ og falt av loven ved innføringen kreditreglene i 1996. Forløperen til den någjeldende kreditregel i sktl §16-20(1) sier at skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge kan:

”...etter samtykke fra departementet..., innrømmes et direkte fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt...som godtgjøres å være betalt av slik inntekt eller formue i den fremmede stat”. (min utheving)

Skatteloven av 1911 inneholdt også før 1996 spesielle kreditregler som ikke trengte departementets samtykke, jfr §22, annet ledd. Bestemmelsens anvendelsesområde var imidlertid snevert og gjaldt kun inntekt ”av personlig arbeid” og ”inntekt av skipsfart og luftfart i internasjonal fart”. Regelen som gjaldt inntekt fra skips- og luftfart kom inn i 1974 etter at en del utviklingsland begynte å skattlegge fraktinntekter ved anløp i deres havner. Regelen som gjaldt personlig arbeid ble vedtatt på 1950-tallet.

Begrunnelsen for at man ikke ville ha en generell lovfestet kreditregel før 1996 skyldtes, i følge forarbeidene, usikkerhet med hensyn til hvilke utenlandske skatter som kunne komme i betraktning.²⁹ I stater som hadde innført en slik regel, var ligningsarbeidet blitt komplisert og tidkrevende. Lovgiver ville unngå at det samme skjedde i Norge og innførte derfor en søknadsordning i en overgangsperiode.

Av forarbeider fremgår det at lovfestingen av kreditreglene innebærer en kodifisering av Finansdepartementets praksis frem til lovfestingen.³⁰ Etter denne praksis var det likevel

²⁸ Ved lov av 29.mai 1981 nr. 29

²⁹ Se Ot prp nr 26 (1980-81) s 59 og s 62.

³⁰ Ot prp nr 46 (1995-1996)

ganske greit å oppnå kreditfradrag etter de gamle reglene, såfremt skattene var likeartede.³¹

Vilkårene for rett til kreditfradrag etter skatteloven av 1911 §22, annet ledd og tredje ledd er de samme, men begrensningen til ordinær kredit fulgte ikke av tredje ledd. I praksis ble det likevel også for samtykke-tilfellene etter tredje ledd innfortolket en slik begrensning.³²

2 Prinsipielt om forholdet mellom norsk rett og skatteavtaler

Skatteavtalene er som rettskilder særlig viktige, i forhold til anvendelsen av kreditreglene i skatteloven, der det av skatteavtalene følger motstridende regler. For eksempel vil diskrimineringsbestemmelser i skatteavtaler kunne medføre at vilkår i de norske kreditreglene må tolkes utvidende, jfr nedenfor i kapittel 3.4 Som jeg kommer inn i det følgende vil skatteavtalenes bestemmelser da gå foran skattelovens regler. I dette kapittel redegjør jeg for forholdet mellom skatteavtalene og norsk rett.

Skatteavtalene er folkerettslige traktater som har som hovedformål³³ å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. I NSAs overskrift og i dens art 25 går det tydelig frem at hovedformålet med avtalen er å forhindre dobbeltbeskatning. Det samme er tilfelle i OECDs mønsteravtale, jfr dens overskrift og art 23 A og B. Fordi skatteavtalene etter intern statsrett og folkeretten er å regne som traktater, skal de tolkes etter de prinsipper i folkeretten som gjelder ved traktattolkning. Disse prinsipper gjelder også for norske rettsanvendere i konkrete skattesaker. Det ble lagt til grunn av Høyesterett i Alphawell-saken.³⁴ ”...Skatteavtalen må som traktattekst tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolking av traktater.”

³¹ Se Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 1992, 2.utgave side 24 (petit)

³² Se Zimmer (92) s 26.

³³ I den senere tid har også andre formål som å hindre skatteflukt og skattemessig diskriminering blitt regulert i skatteavtaler.

³⁴ Se Rt 1994 s 752, *Alphawell* på s 762.

Grunnen til at skatteavtaler inngås er at statene gjennom avtalene fraskriver seg en del av den beskatningsrett som følger av intern rett. Lempning gjøres i skatteavtalene i stedet for en generell lempning i lovgivningen, som kan være uheldig for skattefundamentet. Skatteavtalene fordeler således beskatningsretten mellom statene der den overlapper i statenes interne rett og medfører dobbeltbeskatning. Gjennom bilaterale skatteavtaler har norske myndigheter bedre kontroll med beskatningen enn hvis en generell lempning fulgte av skatteloven. Lavskatteland kan også holdes utenfor ved at avtale ikke inngås med disse.

Et eksempel på at Norge har fraskrevet seg en del av den beskatningsrett som følger av intern rett, er utbyttebeskatningen av utenlandske aksjonærer. I sktl §2-3 c er det gitt hjemmel til å beskatte utbytte som deles ut fra norsk selskap til utenlandsk aksjonær. I Stortingets årlige skattevedtak (ssv) §3-5(4) er skattesatsen satt til 25%.

I NSA art 10(3) er derimot kildestaten (her Norge) bare gitt rett til å beskatte dette utbytte med 15%. Norge har derfor i skatteavtale fraskrevet seg noe av den beskatningsrett som følger av intern rett. I andre skatteavtaler Norge har inngått vil det være gjort på samme måte, men skattesatsene kan variere noe.

Av eksemplet kan man konkludere med at skatteavtalene regulerer skattleggingen hvis skatteavtale er inngått. Man kan si at skatteavtalene har preg av forrang³⁵ overfor norske skatteregler. De er derfor av stor betydning for skattytere med inntekt fra, eller formue i stater som Norge har inngått skatteavtale med. Det er imidlertid sikker rett at det ikke kan hjemles skatteplikt i avtalene.³⁶

Skatteavtalene er i tråd med sikker rettsoppfatning inkorporert på forhånd i norsk rett gjennom lov av 28. juli 1949 nr. 15 dobbeltbeskatningsavtaleloven §1 og stortingsvedtak. På dette området gjelder en form for sektormonisme³⁷, fordi traktatene umiddelbart er gjeldende i norsk rett uten noen nærmere gjennomføringsakt.

³⁵ Eller ”karakter av å være lex specialis” jfr Zimmer (2003) s 90.

³⁶ Se Zimmer (2003) s 80 flg.

³⁷ Til forskjell fra det dualistiske prinsipp som gjelder i norsk rett.

Inkorporeringen har til følge at skatteavtaler er relevante rettskilder når ligningsmyndigheter og domstoler skal avgjøre konkrete skattespørsmål. Skatteavtalene har trinnhøyde som norsk lov.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven ble vedtatt for å slippe den tungvinte og tidkrevende fremgangsmåte som Grunnloven §26 foreskriver ved inngåelse av traktater som fraviker norsk lov. Gjennom denne fremgangsmåten har Norge tiltrådt en rekke skatteavtaler, nå nærmere 80.³⁸

I skatteavtalene fordeles retten til beskatning i noen bestemmelser eksklusivt til den ene staten. Det er for eksempel gjort i NSA art 15(1) for lønnsinntekter, hvor beskatningsretten er forbeholdt den stat hvor arbeidet er utført. Andre bestemmelser kan derimot gi begge stater beskatningsrett. I NSA art 10(1) er hjemstaten gitt beskatningsrett for aksjeutbytte, mens art 10(3) gir samme rett for kildestaten..

I tilfeller hvor begge statene i avtalen er gitt beskatningsrett, finnes bestemte mekanismer i avtalene for å avhjelpe dobbeltbeskatning. Mekanismene er to hovedmetoder som er de samme som er hjemlet i norsk skattelovgivning: kreditmetoden og unntaksmetoden.

De aller fleste skatteavtaler er basert på Mønsteravtalen utarbeidet av OECD. Denne Mønsteravtalen blir til en viss grad supplert av FN-avtalen, særlig for avtaler med utviklingsland (FN-avtalen bygger i større utstrekning på kildestatsbeskatning).

Internasjonal oppbygging av skatteavtaler etter samme mønster, taler for at utenlandsk skatteavtalepraksis kan være relevant også for norske myndigheter ved tolkning av skatteavtalene. At det er en vilje i *Høyesterett* til nettopp dette er kommet til uttrykk i *Safe Services-saken*.³⁹ Saken gjaldt tolkningen av skatteavtale mellom Norge og United Kingdom hvor Høyesterett i sine premisser refererer til en dom fra en belgisk appelldomstol. Den utenlandske praksisen var likevel ikke avgjørende for resultatet i saken.

³⁸ Se FIN nettside www.odin.dep.no/fin/norsk/skatter_avgifter/skatteavtaler/index-b-n-a.html. Her finnes alle gjeldende skatteavtaler.

³⁹ Rt 2001 s 512

Å tillegge andre staters praksis støttes av hensynet til å unngå internasjonal dobbeltbeskatning. En slik aktiv bruk av utenlandske rettskilder forskyver imidlertid det tradisjonelle rettskildebildet i norsk rett, og kan være betenkelig ut fra et suverenitetshensyn.⁴⁰

2.1 Gjennomføring av skattleggingen der det er inngått skatteavtale

Hvis skatteavtalene har egne bestemmelser som gir anvisning på kreditmetoden, vil avtalen være selvstendig rettslig grunnlag som skattyter kan påberope seg for å unngå dobbeltbeskatning. Retten til kreditfradrag for kildeskatt er da nedfelt i skatteavtalene. Dette gjelder imidlertid bare for skatteavtaler som bygger på kreditprinsippet. For skattyters *rett* til kreditfradrag, er det derfor ikke nødvendig med lovfestede kreditregler som i sktl §§16-20 flg.

I skatteavtaler hvor hovedregelen er unntaksmetoden⁴¹ vil dens bestemmelser gå foran skattelovens kreditregler i §§16-20 flg, jfr det som er sagt ovenfor om forrang. Norske skattytere kan derfor påberope seg unntaksmetoden hvis det følger av skatteavtalen med vedkommende stat. Skattytere kan derfor komme gunstigere ut hvis den gjeldende skatteavtalen bygger på unntaksmetoden, og skattesatsene i kildestaten er lavere enn i Norge eller helt unntatt fra beskatning.

I de skatteavtaler som hjemler kreditmetoden er avtalene imidlertid ikke fullkomne grunnlag for å gjennomføre ligningen av kreditfradraget. Grunnen til det er at skatteavtalenes regler om kreditmetoden ofte er korte og begrenser seg til å definere hovedregelen om ordinær kredit, jfr f eks NSA art 23 og OECD art 23 B. Det vil sjelden forekomme at skatteavtalene har detaljerte regler om hvordan beregningen av kreditfradraget skal gjennomføres.

⁴⁰ Argumentet er hentet fra Zimmer, i *"Høyesterett som skatteavtaletolker"* i festskrift til Carsten Smith, Oslo 2002 s 939 på s 954.

⁴¹ Det vil også gjelde der hovedregelen er kreditmetoden, men enkelte inntekter følger unntaksmetoden.

Konsekvensen av dette blir nødvendigvis at den nærmere gjennomføring av beskatningen følger kreditregler internt i statene. For Norges del innebærer det at kreditreglene slik de er utformet i skatteloven §§16-20 flg, er rettsgrunnlag for beregningen av kreditfradraget, også i de tilfeller hvor skatteavtaler er inngått.

3 Kravet til skattemessig bosted i Norge

Jeg skal i de neste fire kapitlene behandle hovedvilkårene i sktl §16-20(1) som gir rett til kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Jeg minner om at hovedregelen i sktl §16-20(1) er utformet med tanke på juridisk dobbeltbeskatning, og er begrenset til disse tilfeller.

I tillegg til en gjennomgang av vilkårene vil jeg komme inn på tilstøtende områder av dobbeltbeskatning hvor retten til kreditfradrag er utvidet av lovgiver, der vilkåret om samme skattesubjekt i sktl §16-20(1) ikke er oppfylt. Det gjelder tilfeller av økonomisk dobbeltbeskatning, jfr nedenfor i 4.2 – 4.4.

Videre må kreditfradrag antagelig innrømmes i noen tilfeller hvor det *ikke* følger av en naturlig tolkning av ordlyden i skattelovens bestemmelser. Her ligger det flere interessante problemstillinger i tilknytning til hovedtemaet internasjonal dobbeltbeskatning. Det gjelder både tilfeller av juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning, jfr nedenfor i kapitlene 3.4 og 4.5.

3.1 Innledning

Når jeg i det følgende skal behandle bostedsvilkåret i sktl §16-20(1) velger jeg å gjøre det kort. Tvil om hvor skattyter er bosatt eller hjemmehørende, kan være interessant i flere sammenhenger⁴², men for kreditreglene er det ikke her de problematiske og

⁴² F eks i forbindelse med skatteflukt og omgåelse av skatteplikt.

interessante drøftelsene ligger. I forhold til kreditreglene vil det interessante være et tilfelle som klart faller *utenfor* bostedsbegrepet, slik det er definert i sktl §16-20(1). Det gjelder utenlandske selskapers filialer i Norge som oppebærer inntekt fra utlandet. Selv om disse ikke oppfyller kravet til bosted, må de antakelig gis samme rett til kreditfradrag, jfr nedenfor i 4.4.

I forhold til det av vilkårene i godtgjørelsesreglene i sktl §10-12(2) som nekter *utenlandske aksjonær* fradrag i kildeskatten til Norge, kunne det også etter systematikken i oppgaven vært plassert her, fordi bostedskravet ikke er oppfylt. Jeg velger likevel å behandle det under vilkåret om ”samme skattesubjekt”, fordi heller ikke dette vilkåret er oppfylt. Det fører til økonomisk dobbeltbeskatning i stedet for juridisk dobbeltbeskatning.

Reglene for rett til kreditfradrag omhandler skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, jfr sktl §16-20(1). Det følger av bestemmelsens henvisning til sktl §§2-1 og 2-2, hvor skattemessig bosted for henholdsvis personer og selskaper avgjøres. For kreditreglene gjelder de samme bostedsreglene som ellers i skatteretten.

Det at kreditfradrag normalt bare kan kreves i den staten skattyter er bosatt eller hjemmehørende, er i samsvar med hva som er vanlig i andre stater. Begrunnelsen for at den norske regelen stenger for utenlandske skattytere, henger nettopp sammen med at det er regulert på samme måte i andre staters skattesystemer.

Skattyter som ikke har oppnådd alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl §§2-1 og 2-2, kan derfor etter hovedregelen⁴³ ikke påberope seg kreditfradrag for skatt betalt i utlandet. Det gjelder selv om skattyter har begrenset skatteplikt til Norge etter ett av alternativene i sktl §2-3. Kreditreglene vil etter hovedregelen også kunne påberopes for det spesielle tilfellet hvor skattyter oppnår alminnelig skatteplikt både til Norge og til en annen stat. Hvordan dette blir løst i skatteavtalene, kommer jeg tilbake til i kapittel 4.3

⁴³ Se om utvidet rett til kreditfradrag hvor bostedskravet ikke er oppfylt i 3.4.

3.2 Skattelovens bostedskrav

3.2.1 Fysiske personer

Reglene om bostedsbegrepet ble for *fysiske* personer vesentlig endret med virkning fra 1. januar 2004.⁴⁴ Endringen ble gjort for å forenkle ligningsarbeidet. En forskjell ligger i at man ikke lenger knytter rettsvirkninger til *midlertidig opphold*. Nå legges hovedvekt på opphold ved innflytting og opphold og boligforhold ved utflytting. Det er ved innflytting og utflytting at reglene byr på problemer, fordi loven bruker skattyters bosted som det sentrale kriterium.

Ved *innflytting* er fysiske personer etter loven å anse som bosatt i Norge hvis man ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av en tolv månedersperiode”, jfr sktl §2-1(2) bokstav a. Tidligere var det i utgangspunktet⁴⁵ krav om sammenhengende opphold. Videre kan opphold i to forskjellige år regnes sammen.

Det medfører også bosted i Norge hvis personen oppholder seg i Norge i mer enn 270 dager i løpet av en 36 måneders periode, jfr sktl §2-1(2) bokstav b. Lovgrunnen var at bokstav a ikke ble vurdert å være tilstrekkelig effektiv mot personer som har opphold i riket i lange perioder uten å overstige 183-dagersregelen.⁴⁶

Ved *utflytting* er problemstillingen når skatteplikt opphører.⁴⁷ For kreditreglene innebærer opphør av alminnelig skatteplikt at retten til kreditfradrag faller bort. Utflytting er regulert i sktl §2-1(3) bokstav a som oppstiller tre kumulative vilkår.

Det første vilkåret stiller krav til utenlandsoppholdets permanente karakter. Etter bestemmelsen må skattyteren ta ”fast opphold i utlandet”. I forarbeidene er det utdypet med at kun kortvarig ferie i Norge vil bli akseptert. Videre stilles det krav til at skattyteren ikke må oppholde seg i Norge i mer enn 61 dager i løpet av *inntektsåret*,⁴⁸ jfr sktl §2-1(3) bokstav a. Til slutt har lovgiver bestemt at utflytting ikke er oppfylt hvis skattyter eller dennes nærstående disponerer bolig i Norge, jfr sktl §2-1(3) bokstav a.

⁴⁴ Ved lov av 6. juni 2003 nr 36.

⁴⁵ Midlertidige og kortvarige opphold i utlandet som ferie og forretningsreiser ble godtatt i praksis.

⁴⁶ Se Ot prp nr 45 (2002-2003) s 45.

⁴⁷ Regelen er særlig praktisk i forbindelse med skatteflukt.

⁴⁸ Annerledes enn for innflytting hvor en hvilken som helst tolv månedersperiode kan telle.

3.2.2 Juridiske personer

Reglene for *juridiske* personer er ikke nylig revidert slik som for fysiske personer. I tilknytning til juridiske personer er det i all hovedsak allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper som har praktisk interesse. Utenlandske selskapers filialer i Norge anses ikke å ha alminnelig skatteplikt til Norge, jfr sktl §2-2. Disse filialene faller dermed i utgangspunktet utenfor kreditreglenes anvendelsesområde.

Avgjørende etter sktl §2-2(1) vil være om selskapet anses ”hjemmehørende” i Norge for å ha rett til kreditfradrag, jfr sktl §16-20(1). Det har derfor ingen betydning hvor aksjonærene er bosatt eller hjemmehørende. Bestemmelsen tar etter fast praksis fra Høyesterett⁴⁹ sikte på et kriterium knyttet til det sted hvor selskapets øverste ledelse utøver sine hovedfunksjoner. Det vil i de fleste tilfeller være der styret holder til.

3.3 Dobbelt skattemessig bosted – skatteavtalenes løsning.

En spesiell skattesituasjon oppstår hvis skattyter oppfyller vilkårene for alminnelig skatteplikt i to stater. Skattyter får da det som går under betegnelsen *dobbelt skattemessig bosted*. Det kan inntreffe hvis statene bruker forskjellige kriterier for å avgjøre skattyters bosted.⁵⁰ For fysiske personer kan det skje ved at en stat bygger på domisilprinsippet, mens en annen stat legger statsborgerskap til grunn. For selskaper kan kriterier som registrering og hvor styrets ledelse holder til kollidere og medføre dobbelt skattemessig bosted. Skattytere som havner i en slik posisjon vil imidlertid oppfylle bostedskravet i skatteloven, og kan derfor påberope seg kreditreglene, jfr sktl §16-20(1).

Oppnår skattyter dobbelt skattemessig bosted, kan han få hjelp gjennom skatteavtale, hvis det er inngått skatteavtale mellom vedkommende stater. Dobbelt skattemessig

⁴⁹ Se bl a Rt 2002, s 1144.

⁵⁰ Det er her problemet med alminnelig skatteplikt til flere stater kommer inn, som nevnt i kapittel 1.2.

bosted blir da løst ved hjelp av bestemte mekanismer i avtalen. Det skjer vanligvis⁵¹ i art 4 som da avgjør hvor skattyteren skal anses å være skattemessig bosatt. Skattyter unngår på denne måten å bli dobbeltbeskattet ved at han bare er alminnelig skattepliktig til en stat.

En viktig begrensning mht kreditfradraget for skattyter med alminnelig skatteplikt til to stater, følger av et annet vilkår jeg skal behandle senere i oppgaven. I det vilkåret bestemmes at skattyter kun har rett til kreditfradrag for skatt betalt "... i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er.", jfr sktl §16-20(1). Kreditfradrag er følgelig utelukket hvis inntekten eller formuen har *kilde i et tredjeland*. Dette kan illustreres med et eksempel:

Et selskap som er "hjemmehørende" både i Norge og USA kan følgelig ikke kreve å få fradratt skatt som er belastet selskapet i USA - i norsk skatt - *på inntekt med kilde fra Mexico*. Reglene kan føre til at inntekter fra tredjeland, kan bli dobbeltbeskattet fordi begge hjemstatene (i eksemplet Norge og USA) skattlegger inntekten.

Ved konflikten om hvor skattyter har alminnelig skatteplikt, må løsningen bero på en tolking av oppstilte kriterier i skatteavtalene. Ved tolkning av skatteavtale, er det på bakgrunn av Høyesteretts praksis, greit å tillegge forarbeidene til Mønsteravtalen vekt. I saker for Høyesterett, hvor skatteavtaler er en del av rettskildematerialet, refereres det ofte til OECD-motivene. Et eksempel på det er Alaska-saken,⁵² hvor Høyesterett anvendte en kommentar fra OECD-motivene til støtte for sitt resultat.⁵³

3.3.1 Fysiske personer

I tilfeller hvor en fysisk person oppnår alminnelig skatteplikt til to stater er det et sett av momenter i skatteavtalene som avgjør skattemessig bosted. Jeg nevner kort hvilke momenter dette gjelder. Disse momentene som skal forhindre at dobbeltbeskatning inntreffer, er ofte hierarkisk oppbygget, slik det er gjort i NSA art 4 og Mønsteravtalen art 4.

⁵¹ Grunnen til det er som nevnt i kapittel 2 at Mønsteravtalen ligger til grunn for et nett av skatteavtaler.

⁵² Se Rt 1984 s 99, Alaska-saken.

⁵³ Igjen ser man at utenlandske rettskilder kommer inn og endrer det tradisjonelle rettskildebildet i norsk rett.

Først ser en etter hvor skattyter disponerer fast bolig⁵⁴, jfr NSA art 4(2a). Har skattyter fast bolig i begge stater, prøver en å finne ut i hvilken stat han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser, jfr samme bestemmelse annet punktum. Er det fortsatt ikke mulig å bestemme bosted, skal en se på hvor skattyter tar vanlig opphold, jfr NSA art 4(2b). Dernest ser en på skattyters statsborgerskap, jfr NSA art 4(2c). Kan det ikke avgjøres bosted etter noen av de nevnte kriterier i art 4, skal statene gjennom *gjensidig avtale* avgjøre bosted, jfr OECD art 4(2d).

3.3.2 Juridiske personer

For *juridiske* personer er det etter OECD art 4 avgjørende i hvilken av de to stater ”The place of effective management” befinner seg. For å bestemme ”The place of effective management”, er det i motivene⁵⁵ gikk uttrykk for lignende synspunkter som i norsk rett. Avgjørende vil altså være i hvilken stat styret oppholder seg og tar de viktige beslutninger.⁵⁶ Formelle kriterier som hvor selskapet er registrert vil være irrelevant i denne sammenheng. Bygger en stat på registrering vil den regelen stå tilbake for den annen stats regel, hvis den er i samsvar med skatteavtalen.

3.4 Unntak fra kravet om skattemessig bosted i Norge – utvidet rett for utenlandske selskapers filialer i Norge.

Retten til kreditfradrag avhenger av at vilkåret om skattemessig bosted til Norge er oppfylt, jfr sktl §16-20(1). Vilkåret er ikke særegent for Norge og i internasjonal skatteavtalepraksis er det vanlig at kreditfradrag bare gis i den stat hvor skattyter er bosatt eller hjemmehørende. Dette er bl a lagt til grunn i Mønsteravtalen art 23 B.

Likevel er dette ikke mer enn utgangspunkt. Jeg skal nå se på hvorfor sktl §16-20(1) antakelig må tolkes utvidende for *filialer*⁵⁷ av utenlandske selskaper i Norge. Disse

⁵⁴ Hvor familien bor vil være sentralt.

⁵⁵ Se OECD-motivenes kommentar 24 til art 4.

⁵⁶ Et praktisk viktig unntak er skatteavtalen med USA som bygger på registrering, jfr art 2(1e). Slike er ligningsteknisk enkle å anvende, men muligheten for skatteflukt og omgåelse av skatteregler er større.

⁵⁷ Selskapers filialer som oppnår skatteplikt i andre stater enn der det er hjemmehørende, blir kalt fast driftssted etter betegnelsen i skatteavtaler, jfr f eks NSA art 5 og 7.

filialene anses ikke hjemmehørende i Norge etter sktl §2-2. Rettslig grunnlag for en utvidet tolkning av bostedsbegrepet i sktl §16-20(1) kan følge av både skatteavtaler og EØS-avtalen. Det er her fremdeles juridisk dobbeltbeskatning, da drøftelsen i det følgende er forbeholdt dobbeltbeskatning av samme skattesubjekt.

Man ser her at vilkårene for rett til kreditfradrag etter §16-20(1) ikke er sammenfallende med definisjonen av juridisk dobbeltbeskatning, jfr ovenfor. Grunnen til det er at sktl §16-20(1) krever alminnelig skatteplikt til Norge. Et slikt rent nasjonalt perspektiv av juridisk dobbeltbeskatning følger ikke av den alminnelige definisjonen. Det kan imidlertid være forutsatt også i den i og med at Mønsteravtalen legger til grunn, i art 23 B, at kreditfradrag skal gis i den stat skattyter er bosatt eller hjemmehørende.

Begrunnelsen for at slike filialer kan falle inn under kreditreglenes anvendelsesområde, følger av at de er skattepliktige til den norske stat for virksomhetsinntekt slik norske selskap er det, jfr sktl §2-3(1) b. Reelle hensyn i form av likhetsbetraktninger taler for at filialen derfor kan påberope seg kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. I det følgende ser jeg på de to nevnte grunnlag som kan tale for en utvidet tolkning av bostedsbegrepet i sktl §16-20(1).

3.4.1 Diskrimineringsforbud i skatteavtaler

Et første mulig grunnlag som kan påberopes er skatteavtalene. I skatteavtalene finnes det ofte regler hvor statene i særlige tilfeller har forpliktet seg til ikke å forskjellsbehandle utenlandske skattytere i negativ forstand. En bestemmelse med dette innhold finnes bl a i Mønsteravtalen art 24(4). Her går det frem at et fast driftssted (filial) ”shall not be less favourably levied” enn innenlandske selskap som utøver samme virksomhet. Likelydende regel finnes i skatteavtaler Norge har inngått, f eks i NSA art 27(2), første punktum.

Kreditreglenes bostedskrav i sktl §16-20(1), kan etter dette være i strid med diskrimineringsforbudet i skatteavtaler. Grunnen til det er at det faste driftsstedet ikke oppfyller bostedskravet, som er en forutsetning for rett til kreditfradrag. Ved motstrid går skatteavtalenes regler foran sktl §16-20(1), jfr kapittel 2 ovenfor.

Vilkåret leder til forskjellsbehandling fordi konkurrerende selskaper, hjemmehørende i Norge, har en slik rett til kreditfradrag. Utenlandske selskapers faste driftssted i Norge kan dermed havne i en mindre gunstig skatteposisjon, fordi dobbeltbeskatning ikke forhindres. En forutsetning her er at det faste driftsstedet har innvunnet inntekt, eller har formue i en annen stat, og begge statene bruker sin beskatningsrett.

Forarbeidene⁵⁸ til de norske kreditreglene peker i samme retning. I disse er det antatt at bostedsregelen i sktl §16-20(1), mht utenlandske selskapers faste driftssted, kan stride mot ikke-diskrimineringsbestemmelser i skatteavtaler. Kreditfradrag bør da likevel kunne innrømmes i henhold til departementets syn. Det er i forarbeidene antatt at skatteavtalenes diskrimineringsbestemmelser i disse tilfeller er tilstrekkelig hjemmel for å kreve fradrag for skatt betalt i utlandet.

Konklusjonen må etter dette bli at bostedsbegrepet i sktl §16-20(1) må tolkes utvidende til også å omfatte utenlandske selskapers filialer eller faste driftsted i Norge. Men dette er begrenset til de tilfeller hvor filialen er beskyttet av en diskrimineringsbestemmelse i skatteavtale.

3.4.2 Diskrimineringsforbud etter EØS-avtalen

Et annet mulig grunnlag for rett til kreditfradrag for utenlandske selskapers filialer i Norge kan følge av EØS-avtalens art 40. I art 40 knesettes prinsippet om fri bevegelighet av kapital i EØS-området. Jeg begynner med å se på hvorfor rettsutviklingen i *EU* på dette området også har betydning for norske skatteregler. Det som her generelt blir lagt til grunn vil også gjelde problemstillingene i tilknytning til godtgjørelsesreglene i sktl §10-12, i vurderingen av dens forhold til EØS-avtalen, jfr nedenfor i kapittel 4.5.

3.4.2.1 Kort om EØS-avtalens relevans for nasjonale skatteregler

Skattereglene faller i utgangspunktet utenfor EØS-avtalens anvendelsesområde. Det er likevel sikker rett at nasjonale skatteregler indirekte påvirkes av EØS-avtalen. Dette må anses fastslått i en sak fra EFTA-domstolen om differensiert arbeidsgiveravgift.⁵⁹ Det samme er flere ganger lagt til grunn av EF-domstolen bl a i Schumacker-saken hvor den uttrykker:⁶⁰

”... at selv om bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrinn ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstatene dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence”.

Foranledningen til en slik dynamisk tolkning av bl a⁶¹ reglene om de fire friheter skyldes målet om et fritt indre marked i EØS-området.⁶² Det er påfallende hvor sterkt EF-domstolen har bidratt i rettsutviklingen på et område som medlemsstatene av suverenitetsgrunner valgte å være enerådende. Den konkrete grunnen bak de dristige avgjørelser er at nasjonale skatteregler i noen tilfeller innebærer restriksjoner på traktatfriheter, og ulovlig forskjellsbehandling av skattytere fra andre stater. Dette er uforenlig med den grunnleggende ide om et fritt marked. For Norges del betyr dette at skattelovgivningen må innrette seg etter forpliktelser som følger av EØS-avtalen.

På EØS-rettens område er regelverket sterkt knyttet opp mot utviklingen av EF-retten innad i EU-systemet. Av EØS-avtalens art 6 fremgår det at relevant praksis fra EF-domstolen *før* undertegningen av avtalen, skal legges til grunn ved gjennomføringen av forpliktelsene. Videre er det i ODA⁶³ art 3(2) bestemt at det skal tas ”tilbørlig hensyn” til praksis også *etter* undertegningen. For Norges vedkommende støttes dette av dom fra Høyesterett i Rt 2002 s 391. I dommen uttrykkes det at også senere praksis fra EF-domstolen er en sentral rettskilde som skal tillegges stor vekt. Etter dette kan praksis fra EF-domstolen være en relevant og avgjørende rettskildefaktor ved tolkingen av om norske skatteregler harmonerer med EØS-avtalen.

⁵⁸ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 15.

⁵⁹ Sak E-6/98, Den norske regjering mot ESA (1999) EFTA Court report 74.

⁶⁰ F eks sak C-279/93, Schumacker mot Finanzamt Köln-Alstadt, Sml. 1995 I, s 225.

⁶¹ Det gjelder også regler om statsstøtte og generelle regler om ikke-diskriminering.

⁶² Dvs det området de femten medlemslandene i EU (25 per 1.juni 2004) og Norge, Island og Liechtenstein (EFTA) skaper.

⁶³ Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol.

Hvis norske skatteregler strider mot en traktatforpliktelse bestemmer EØS-loven §§1 og 2 at regler i avtalens hoveddel "...skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold". Det vil si at regler med nasjonalt utspring, herunder sktl §16-20(1) (og sktl §10-12, jfr nedenfor i 4.5), ved motstrid må stå tilbake for regler som følger av EØS-avtalens hoveddel.

Fremgangsmåten i EØS-retten ved mulig traktatbrudd er først å vurdere om den nasjonale regel strider mot bestemmelser i EØS-avtalen. Det kan f.eks. skje ved at regelen innebærer en *restriksjon* på en traktatfrihet, eller *ulovlig forskjellsbehandling*. Hvis det konstateres traktatbrudd, vurderes det dernest om det finnes unntak som rettfærdiggjør den nasjonale regelen. Mulige unntak kan tenkes både i EØS-avtalen og i domstolsskapte unntak.⁶⁴

3.4.2.2 Er bostedskravet i sktl §16-20(1) forenlig med EØS-avtalen?

I det følgende går jeg over til den egentlige drøftelsen. Den gjelder om vilkåret til skattemessig bosted i Norge, for å ha rett til kreditfradrag, jfr sktl §16-20(1) er i strid med prinsippet i EØS-avtalen art 40 om fri bevegelighet av kapital.

Premissene i St.Gobain saken⁶⁵ fra EF-domstolen vil etter mitt skjønn langt på vei være avgjørende for vurderingen, selv om det her gjaldt unntaksregler og ikke kreditregler.

Saken gjaldt tyske regler som bare ga nasjonale selskaper fritak fra inntektsskatt på utbytte i Tyskland for utdelt utbytte fra utenlandske selskaper. Et fransk selskap med fast driftssted i Tyskland, måtte dermed svare skatt til Tyskland av tilsvarende utbytte. Reglene motvirket således bare juridisk dobbeltbeskatning for tyske selskaper. Det var i dette tilfellet juridisk dobbeltbeskatning fordi *utbyttet* ble beskattet to ganger på aksjonærens hånd (kildeskatt på utbytte og inntektsskatt på utbytte). EF-domstolen fant at dette var traktatstridig

⁶⁴ Sak C-120/78, Rewe Centrale mot Bundesmonopol für Branntwein, Sml. 1979 s 649.

⁶⁵ Sak C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt, Saml. 1999 s I 6161

Domstolen la til grunn at regelen innebar både en restriksjon på kapitalbevegelser og ulovlig forskjellsbehandling av innenlandske og utenlandske selskaper, jfr EF art 56 (tilsvarende EØS art 40). Forskjellsbehandlingen ble ikke akseptert med den begrunnelse at selskapene befant seg *i forskjellige skattesituasjoner*. I forhold til skatteplikten for utbytte mottatt fra utenlandsk selskap var selskapene, etter domstolens syn, i en sammenlignbar situasjon. Det var derfor ikke akseptabelt å behandle selskapene ulikt med den begrunnelse at situasjoner som ikke er like kan behandles forskjellig.

EF-domstolen kunne heller ikke se at noen av EF-traktatens unntak i art 58, eller de domstolsskapte unntak forankret i læren om *tvingende allmenne hensyn* kunne rettferdiggjøre den tyske unntaksregelen. Den tyske regjering prosederte på at regelen var lovlig i samsvar med *sammenhengen i skattesystemet* ⁶⁶ etter læren om tvingende allmenne hensyn. Det var begrunnet med at andre skatteregler kom det franske selskaps faste driftssted til gunst. Domstolen avviste anførselen med at fordeler et selskap hadde på et område, som manglet tilknytning til utbyttebeskatningen, ikke kan rettferdiggjøre diskriminering på et annet.

Det forhold at de tyske reglene omhandlet unntaksregler - og ikke kreditregler - for å motvirke dobbeltbeskatning, kan ikke være avgjørende for om bostedskravet i sktl §16-20(1) innebærer traktatbrudd. Det vil i begge tilfeller oppstå ulovlig forskjellsbehandling, jfr EØS art 40.

Konklusjonen må etter dette være den samme etter EØS-avtalen art 40 som ovenfor etter skatteavtalene. Det er ingen tilstrekkelig god grunn til at faste driftssted hjemmehørende i en EØS-stat skal gis samme rett til kreditfradrag, som innrømmes norske selskap, for skatt betalt i utlandet, jfr sktl §16-20(1).

⁶⁶ Sammenhengen i skattesystemet er det eneste unntak som er blitt akseptert ved diskriminerende nasjonale skatteregler, jfr Sak C-204/90, Hans Martin Bachmann mot Den Belgiske Stat, Sml. 1992 I, s 249

4 Samme skattesubjekt

4.1 Hovedregel

Det neste hovedvilkår for rett til kreditfradrag etter sktl §16-20(1) oppstiller et krav om at det er *samme skattesubjekt* som er utsatt for beskatning i Norge og i utlandet, på grunnlag av samme inntekt, eller samme formuespost. Vilkåret medfører at skatt som er ilignet en annen skattyter i utlandet i utgangspunktet ikke kan kreves fradratt i norsk skatt.

Vilkåret om det skal være samme skattesubjekt som er ilagt norsk og utenlandsk skatt fremgår av første ledd. Her oppstilles et krav om den utenlandske skatt må være ilagt den samme "*skattyteren*" som er beskattet i Norge på grunnlag av den samme inntekten, eller formuesposten.

Kravet i §16-20(1), om at det skal være ett og samme skattesubjekt som er dobbeltbeskattet, viser tydelig at regelen er innrettet mot *juridisk* dobbeltbeskatning. Det har sammenheng med at definisjonen av juridisk dobbeltbeskatning, jfr ovenfor, oppstiller et krav om at det er samme skattesubjekt som er blitt skattlagt to ganger.

Hva som er samme skattesubjekt etter vilkåret, byr sjelden på vanskeligheter. Det er derfor i stedet de tilfeller hvor vilkåret *ikke* er oppfylt at de interessante problemstillingene oppstår: I disse tilfeller, hvor det omhandlede vilkår ikke er oppfylt, er vi over i det tilstøtende området med økonomisk dobbeltbeskatning. Rett til kreditfradrag ved økonomisk dobbeltbeskatning kan følge direkte av loven, jfr 4.2 - 4.4. Tilsvarende rett må antageligvis innrømmes for noen tilfeller som lovgiver bevisst har avgrenset mot, jfr kapittel 4.5.

I underkapitlene 4.2 - 4.4 skal jeg se på de tilfeller hvor lovgiver har utvidet retten til kreditfradrag for skatt som er ilignet et annet skattesubjekt i utlandet. I disse tilfeller hvor retten til kreditfradrag er utvidet vil det være nær tilknytning mellom skattesubjektene som begge er skattlagt for samme inntekt eller formuespost.

I kapittel 4.5 drøfter jeg problemstillingene knyttet til godtgjørelsesreglene ved beskatning av aksjeutbytte i sktl §10-12. Det problematiske her er at økonomisk dobbeltbeskatning (ikke samme skattesubjekt) bare forhindres i et rent norsk perspektiv. Retten må trolig utvides til også å gjelde utbytteutdelinger over landegrensene på bakgrunn av praksis fra EF-domstolen. Fradrag vil da måtte gis for den underliggende selskapsskatt etter en kreditmetode.

4.2 Kreditfradrag for deltakere i deltakerlignende selskaper mv

Lovgiver har for det første utvidet retten til kreditfradrag i sktl §16-20(2) for norske deltakere i utenlandske deltakerlignende selskap og kommandittselskaper mv (jfr sktl §§10-40 flg.) Regelen forhindrer at norske deltakere i slike selskap blir økonomisk dobbeltbeskattet som følge av at de to statene opererer med ulike definisjoner av skattesubjekter.

Det vanligste eksempel på at statene definerer skattesubjekter forskjellig er tilfellet hvor selskapet skattlegges i utlandet, samtidig som deltakerne skattlegges i Norge. Det medfører økonomisk dobbeltbeskatning som ikke fanges opp av regelen i sktl §16-20(1).

Etter norsk rett er *deltakerne* i ansvarlige selskap og kommandittselskap mv skattepliktige for selskapets inntekter etter sktl §2-2(3). Hvor stor del hver enkelt skattlegges for avhenger av den enkeltes andel i selskapet.

Etter andre rettssystemer kan de samme selskapsformer være definert som egne skattesubjekter. Selskapene vil følgelig kunne bli inntektsbeskattet i de land som definerer disse selskapene som selvstendige skattesubjekter. Som en konsekvens av dette kan altså de norske deltakerne i utenlandske deltakerlignende selskap bli økonomisk dobbeltbeskattet.

Skulle statenes ulike definisjoner lede til dobbeltbeskatning taler sterke reelle hensyn i form av rimelighetsbetraktninger at kreditfradrag likevel bør gis. Det er urimelig overfor

skattyterne at statenes ulike definisjoner av skattesubjekter leder til at samme inntekt dobbeltbeskattes.

4.3 Kredit for aksjonærer i NOKUS-selskaper

En tilsvarende rett til kreditfradrag er gitt norske aksjonærer i såkalte NOKUS-selskap, jfr sktl §§10-60 flg. Disse aksjonærene er skattepliktige til Norge for selskapets inntekter etter sktl §2-4. Skattyterne (aksjonærene) har i disse tilfeller rett på kreditfradrag ”for en forholdsmessig del av den skatten selskapet har betalt i den staten hvor selskapet er hjemmehørende.”, jfr sktl §16-20(2). Denne regelen er særlig praktisk fordi slike selskaper normalt vil være ansett som selvstendige skattesubjekter i sine hjemstater.

Med ”forholdsmessig del” forstås den delen som faller på den enkelte aksjonær etter eierforholdet. Skattlegges en aksjonær etter dette for 1/5 del av inntekten i Norge fordi han sitter på 20% av aksjene, kan han etter bestemmelsen kreve fradrag for 1/5 av den skatten selskapet er belastet i lavskattelandet.

Den omtalte regel innebærer at norske skattesubjekter beskattes mest mulig likt. På samme måte som hovedregelen om kreditfradrag i sktl §16-20(1), er bestemmelsen i annet ledd et utslag av lovgivers ønske om å ha kapitaleksportnøytrale regler.

4.4 Fradrag ved utbytte fra utenlandsk datterselskap etter sktl §16-30

Skatteloven §16-30 åpner opp for en meget begrenset rett til kreditfradrag for underliggende selskapsskatt ved utdeling av utbytte fra utlandet. Av bestemmelsen følger det at et norsk morselskap som mottar utbytte fra et utenlandsk datterselskap har krav på kreditfradrag for den underliggende selskapsskatt betalt av datterselskapet. Morselskapet unngår etter dette å bli økonomisk dobbeltbeskattet.

Bestemmelsen i sktl §16-30, gir også rett til fradrag for kildeskatt på *utbytte*. Da er en tilbake i situasjonen med juridisk dobbeltbeskatning fordi aksjeutbyttet

skattlegges i begge stater på aksjonærens hånd.⁶⁷ Det kan da kreves kreditfradrag for utbytteskatten i kildestaten. Slike selskap kommer altså i en særlig gunstig posisjon ved at både den underliggende selskapsskatt og kildeskatt på utbyttet kan komme til fradrag i Norge, jfr sktl §16-30.

Det norske morselskapet unngår altså både juridisk- og økonomisk dobbeltbeskatning. Kildeskatten på *utbyttet* (juridisk dobbeltbeskatning) kan også kreves fradratt etter hovedregelen i sktl §16-20(1), men skattyter vil komme best ut ved å påberope seg sktl §16-30 som også gir fradrag for den underliggende selskapsskatt.

Bestemmelsen oppstiller imidlertid to vilkår for at en slik rett skal foreligge. Etter sktl §16-30(1) kreves det at det norske morselskap ”eier minst ti prosent av kapitalen og har minst ti prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen” i det utenlandske datterselskap. I sktl 16-30(3) utvides retten til kreditfradrag også for skatt betalt av et datterdatterselskap i utlandet.

Hovedvilkåret i sktl §16-20(1) om samme skattesubjekt medfører at norsk aksjonærer ved beskatning av utbytte mottatt fra utenlandsk selskap i utgangspunktet ikke kan kreve kreditfradrag for den skatt selskapet er blitt belastet i hjemstaten. Grunnen til det er at aksjonær og selskap er to forskjellige skattesubjekter som hovedregelen avgrenser mot.^{68 69}

4.5 Er godtgjørelsesreglene i sktl §10-12 forenlige med EØS-avtalen? Mulig utvidet anvendelsesområde for kreditmetoden.

I de følgende to underkapitler skal jeg redegjøre for hvorfor godtgjørelsesregelen i sktl §10-12 antakelig strider mot prinsippet i EØS-avtalens art 40 om fri bevegelighet av kapital. Jeg minner om at det følger av fast praksis fra EF-domstolen at reglene om de fire friheter⁷⁰, kan ha innvirkning på nasjonale skatteregler. Det gjelder selv om skattepolitikken ikke er regulert i EØS-avtalen. For Norges del innebærer det at skattereglene må respektere forpliktelser som følger av EØS-avtalen.

⁶⁷ Skatteplikt til Norge for aksjeutbytte følger av globalinntektsprinsippet, jfr sktl §§2-1 og 2-2.

⁶⁸ Den utvidede retten til kreditfradrag beskrevet i kapittel 5.2, jfr sktl §16-20(2) kommer ikke til anvendelse fordi den bestemmelsen avgrenser mot aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

⁶⁹ Godtgjørelsesreglene i sktl §10-12, jfr nedenfor, kan i utgangspunktet heller ikke påberopes i dette tilfellet av norske aksjonærer, fordi bestemmelsen krever at det utdelende selskap er hjemmehørende i Norge. Se underkapittel 4.5.

⁷⁰ Det gjelder også statsstøttere og konkurranseregler, men de er ikke interessante her.

Godtgjørelsesreglene i sktl §10-12 er nært beslektet med kreditreglene i sktl §§16-20 flg. I begge bestemmelser forhindres dobbeltbeskatning ved at det gis et fradrag for betalt skatt etter en kreditmetode. Grunnen til at jeg behandler regelsettet her, skyldes at også godtgjørelsesregelen i sktl §10-12 motvirker økonomisk dobbeltbeskatning hvor det ikke er ett og samme skattesubjekt. Bestemmelsen i §10-12 bryter tilsynelatende med temaet i oppgaven fordi den kun avhjelper økonomisk dobbeltbeskatning fra et rent norsk perspektiv. Men akkurat det som gjør at bestemmelsen bryter med tema, er antakelig i strid med EØS-avtalen. Retten til godtgjørelse vil på bakgrunn av dette antagelig måtte innrømmes også ved *internasjonal* økonomisk dobbeltbeskatning.

Konkret gjelder sktl §10-12 godtgjørelse ved beskatning av aksjeutbytte. Godtgjørelsen skal hindre at samme inntektsstrøm blir skattlagt både i selskapet og hos aksjonær. Det skjer etter en kreditmetode som resulterer i at skattyter får et fradrag (godtgjørelse) i skatten utskrevet på aksjeutbyttet tilsvarende den skattesats selskapet er belastet på overskuddet. Skatt på aksjeutbytte blir derfor i prinsippet null, så lenge skattesatsen er lik.⁷¹

I bestemmelsen i sktl §10-12(2) er det to vilkår som fører til at regelen ikke omfatter grenseoverskridende utbytte (inngående og utgående utbytte). Vilkårene innebærer at grenseoverskridende utbytte kan bli utsatt for økonomisk dobbeltbeskatning på aksjonærens hånd, fordi det ikke godtgjøres et fradrag i den underliggende selskapsskatt.

(1) Det første vilkåret krever at skattyter (aksjonær) som mottar utbytte har ”alminnelig skatteplikt til Norge”, jfr sktl §10-12(2), første punktum. I det ligger at aksjonæren må være skattemessig bosatt i Norge, jfr sktl §§2-1 og 2-2.⁷²

Ved utdeling av utbytte fra norsk selskap til utenlandsk aksjonær (utgående utbytte), finnes det i norsk skattelovgivning verken regler som forhindrer juridisk eller

⁷¹ Norsk rett er for tiden innstilt på at overskudd i aksjeselskaper skal enkeltbeskattes, men Regjeringens forslag til ny skattereform, kunngjort 26. mars 2004, innebærer på ny utbytteskatt.

⁷² Vilkåret om skattemessig bosted er behandlet i kapittel 3.

økonomisk dobbeltbeskatning. Det har sammenheng med at kreditfradrag vanligvis kun innrømmes i skattyters hjemstat. I forhold til kreditreglene i sktl §16-20(1) er det her to vilkår som ikke er oppfylt: En utenlandsk aksjonær er verken *samme skattesubjekt*⁷³ som det utdelende norske selskap, eller *skattemessig bosatt* i Norge.

(2) Vilkår nummer to er knyttet til det utdelende selskap. I sktl §10-12(2) annet punktum stilles det krav til at selskapet er "...skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd". Bestemmelsen henviser til sktl §2-2, som betyr at selskapet må være "hjemmehørende" i Norge etter den bestemmelsen for at godtgjørelse skal innrømmes.

For norske aksjonærer som mottar utbytte fra utenlandsk selskap blir det følgelig ikke godtgjort et fradrag for den underliggende selskapsskatten, jfr sktl §10-12(2).⁷⁴

Den generelle kreditregel i sktl §16-20(1) vil kun være til hjelp hvis *utbyttet* er kildebeskattet. I dette tilfelle er det juridisk dobbeltbeskatning (samme skattesubjekt) slik sktl §16-20(1) krever. Den dobbeltbeskatning som kan forekomme ved at selskapet betaler skatt på overskuddet, og aksjonær i neste omgang på utbyttet, reguleres ikke av sktl §16-20(1). Det faller også utenfor anvendelsesområdet til de utvidede reglene som forhindrer internasjonal økonomisk dobbeltbeskatning, jfr 4.2 – 4.4.

Norske selskap (her aksjonær) som oppfyller vilkårene i særregelen i sktl §16-30, kan imidlertid påberope seg kreditfradrag for underliggende selskapsskatt. Men det gjelder kun for utbytte fra utenlandsk datterselskap mv, jfr ovenfor i 4.4. Denne gjennomgang vil derfor være avgrenset til selskapers porteføljeinvesteringer og personlige skattyteres investeringer i utlandet. (sktl §16-30 holdes derfor utenfor).

De to omhandlede vilkår i godtgjørelsesreglene medfører på bakgrunn av dette trolig ulovlig forskjellsbehandling. Det diskriminerende element oppstår fordi grenseoverskridende utbytte kan bli utsatt for hardere beskatning.

EU-kommisjonen konkluderer i et notat datert 8. januar 2004 med at slike godtgjørelsesregler strider med EF-traktaten. Der uttrykkes det at regler tilsvarende de norske godtgjørelsesreglene (begge vilkårene), er uforenlige med prinsippet om fri bevegelse av kapital. Den rettskildemessige betydning av et

⁷³ Som jeg var inne på i kapittel 3.4 kunne derfor dette vilkåret også vært behandlet som et unntak der.

slikt notat er begrenset. Likevel gir notatet uttrykk for hva kommisjonen mener medlemsstatene er forpliktet til. Skulle enkelte stater ikke følge opp et notat fra kommisjonen, er det sannsynlig at staten klages inn for EF-domstolen.

Problemstillingene i tilknytning til sktl §10-12 er ikke direkte avgjort av verken Høyesterett, EFTA- eller EF-domstolen. Men det foreligger avgjørelser fra EF-domstolen, hvor lignende problemstillinger er berørt. Tolkingsprinsipper knyttet til kapitalreglene i EF art 56 (EØS art 40) i disse dommene, vil være relevante for drøftelsen av disse spørsmål.

I det følgende drøfter jeg hvorfor de to vilkårene i sktl §10-12(2) antakelig må endres.

4.5.1 Kravet om at det utdelende selskap må være "hjemmehørende" i Norge

Problemstillingen i det følgende gjelder de tilfeller hvor det utdelende selskap er hjemmehørende i en annen stat, mens aksjonær som mottar utbytte er bosatt eller hjemmehørende i Norge.

Utgangspunktet for den første problemstillingen i tilknytning til godtgjørelsesreglene, er vilkåret i sktl §10-12(2), annet punktum. Bestemmelsen oppstiller et krav om at det utdelende selskapet må være "skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd". Det vil si at selskapet anses "hjemmehørende" i Norge, jfr sktl §2-2, og således har alminnelig skatteplikt til Norge.⁷⁵

4.5.1.1 Innebærer vilkåret en restriksjon eller ulovlig forskjellsbehandling?

Er det utdelende selskapet hjemmehørende i en annen stat får norske aksjonærer altså ikke godtgjort fradrag for den underliggende selskapsskatt betalt i denne staten. Den norske aksjonæren blir således økonomisk dobbeltbeskattet, fordi han etter globalinntektsprinsippet er skattepliktig for mottatt utbytte til Norge, jfr sktl §§ 2-1(9) og 2-2(6).

I tilknytning til EØS-avtalen oppstår spørsmålet om vilkåret kan innebære et brudd på prinsippet om fri bevegelighet av kapital i art 40. I henhold til EØS-avtalens art 40 er alle ”restriksjoner” på den frie kapitalbevegelighet forbudt. Bestemmelsen inneholder også et diskrimineringsforbud på skatterettens område.⁷⁶

Det gis ingen definisjon av restriksjonsbegrepet verken i EØS-avtalens art 40, eller den tilsvarende bestemmelse i EF-traktatens art 56. Kapitaldirektivet⁷⁷ som EØS-avtalens art 40 henviser til for gjennomføring av forpliktelsen gir heller ingen avklaring.

EF-domstolen har også unnlatt å gi en generell definisjon av begrepet. Men i Trummer-saken⁷⁸ tolker domstolen innholdet av restriksjonsbegrepet vidt. Etter dommen vil det foreligge en restriksjon såfremt den nasjonale regel vanskeliggjør internasjonal kapitaloverførsel, eller gjør den mindre attraktiv med den effekt at den virker avskrekkende på investorer.

Det vide tolkning av restriksjonsbegrepet som domstolen her gir anvisning på, er i samsvar med det restriksjonsbegrep domstolen har utviklet med hensyn til de andre friheter i EF-Traktaten og EØS-avtalen.⁷⁹ Dette støttes av det generelle tolkningsprinsippet som domstolen legger til grunn, at restriksjonsforbudene bør tolkes vidt for å oppnå det grunnleggende målet om et fritt marked.

Vilkåret i sktl §10-12(2), annet punktum medfører at utbytte fra innenlandske og utenlandske selskap behandles forskjellig: Den økonomiske dobbeltbeskatningen forhindres bare i de tilfeller hvor utbyttet deles ut fra norsk selskap til norsk aksjonær, men ikke der utbyttet deles ut fra et utenlandsk selskap til en norsk aksjonær. Det faktum at aksjeutbytte fra utlandet skattes hardere – ved at det ikke innrømmes godtgjørelsesfradrag for selskapsskatten – gjør dermed slike investeringer mindre attraktive for norske aksjonærer. Det innebærer følgelig en restriksjon på den frie kapitalbevegelighet, jfr EØS-avtalens art 40.

⁷⁵ Vilkåret er behandlet i kapittel 3.1.

⁷⁶ Sak C-35/98, Staatssecretaris van Financiën mot B.W.M. Verkooijen, Saml. 2000 s I-4071.

⁷⁷ Se direktiv 88/361/EC, inntatt i EØS-avtalens vedlegg 12.

⁷⁸ Sak C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I s 1661, premiss 5.

⁷⁹ Se sak 8/74, Procureur du Roi mot Dassonville, 1974, Sml s 837

I tillegg innebærer vilkåret at det blir vanskeligere for utenlandske selskap å tiltrekke seg kapital i det norske marked. Også dette medfører en begrensning av den frie kapitalbevegelse etter EØS-avtalens art 40. Konklusjonen etter dette må bli at vilkåret i sktl §10-12(2) annet punktum medfører en begrensning av den frie kapitalbevegelse som er forbudt etter EØS-avtalens art 40.

I Verkooijen-saken⁸⁰ fra EF-domstolen ble en lignende regel som den i sktl §10-12(2), annet punktum vurdert opp mot prinsippet om fri bevegelighet av kapital i EF-art 56. Saken gjaldt en nederlandsk regel som ga aksjonær rett på et *bunnfradrag* ved beskatning av utbytte mottatt fra selskap hjemmehørende i Nederland. Bunnfradraget ble imidlertid nektet hvis utbyttet ble utdelt fra et utenlandsk selskap. Det skjedde for Verkooijen som ble nektet bunnfradrag ved beskatning av aksjeutbytte mottatt fra et belgisk selskap. EF-domstolen konkluderte med at denne forskjellsbehandlingen innebar en restriksjon i strid med art 56, selv om bunnfradraget var beskjedent.

4.5.1.2 Kan et unntak rettferdiggjøre regelen?

Etter å ha konkludert med at vilkåret i sktl §10-12 innebærer brudd på EØS-avtalens art 40, går jeg nå over til å behandle spørsmålet om det finnes unntak som kan rettferdiggjøre regelen. Mulige unntak finnes både i EØS-avtalen, og i de domstolskapte unntak som går under betegnelsen *tvungende allmenne hensyn*.⁸¹ Det siste er et tydelig eksempel på den utpregede dynamiske fortolkningsstilen som EF-domstolen følger.⁸²

For at et unntak skal bli akseptert må det etter fast praksis fra EF-domstolen være proporsjonalt.⁸³ I det ligger at regelen er egnet til å fremme et formål som er anerkjent i EF-traktaten, og at regelen ikke går lenger enn nødvendig for å oppnå det ønskede resultat. Det samme gjelder etter EØS-avtalen.

Det eneste hensyn som har vært godtatt av EF-domstolen i forbindelse med nasjonale skatteregler som diskriminerer skattytere fra andre medlemsstater, er hensynet til *den*

⁸⁰ Se note 76.

⁸¹ Første gang introdusert i forbindelse med en sak om fritt varebytte, se note 64.

⁸² Her ser man at medlemsstatenes suverenitet på dette området må vike på bekostning av andre hensyn; her hensynet til å sikre fremveksten av et fritt marked.

⁸³ Se f eks sak C-478/98, Kommisjonen mot Belgia, Sml. I s 7587, premiss 41.

*indre sammenhengen i beskatningen.*⁸⁴ Jeg begrenser derfor drøftelsen til dette. Unntaket er forankret i læren om de tvingende allmenne hensyn.

Problemstillingen i det følgende er hvorvidt det omstridte vilkåret i sktl §10-12(2) annet punktum, kan opprettholdes utfra *sammenhengen i det norske skattesystemet*.

I Bachmann-saken,⁸⁵ hvor den indirekte diskriminerende skatteregelen ble akseptert, gjaldt tvisten belgiske regler som ga skattyter fradrag for premier betalt til belgiske forsikringsselskaper. Premier betalt til utenlandske forsikringsselskaper, var imidlertid ikke fradragsberettiget. Begrunnelsen fra domstolen var at utbetalinger fra belgiske forsikringsselskap var skattepliktige, mens slike utbetalinger fra utenlandske forsikringsselskaper ikke var skattepliktige. Regelen ble derfor akseptert utfra sammenhengen i det belgiske skattesystemet, selv om regelen innebar diskriminering. Det reelle hensyn i form av symmetri i beskatningen, støtter resultatet i saken.

I senere praksis fra EF-domstolen er imidlertid hensynet til sammenhengen i skattesystemet vesentlig innsnevret. I Metallgesellschaft-saken⁸⁶ krever domstolen at det dreier seg om *samme skattesubjekt, samme skatt og inntekt fra samme kilde*. Hvis alle disse vilkårene foreligger, kan vilkåret i sktl §10-12(2), annet punktum opprettholdes. Det er følgelig et strengt krav til sammenhengen før forskjellsbehandlingen aksepteres.

Allerede av kravet til at det er samme skattesubjekt skulle unntaket være utelukket. Det følger av at det for godtgjørelsesreglene er det den økonomiske dobbeltbeskatning av samme inntektsstrøm hos selskap og aksjonær som motvirkes. I Bosal-saken⁸⁷ er dette bekreftet av domstolen:

”...Når der ikke foreligger en sådan direkte sammenheng, fordi det f.eks. dreier sig om særskilte former for beskatning eller om skattemæssig behandling av

⁸⁴ Se note 66.

⁸⁵ Se note 66.

⁸⁶ Sak 397/98, Metallgesellschaft Ltd and Others, Sml 2001 I, s 1727.

⁸⁷ Sak C-168/01, Bosal, premiss 29 og 30. (ennå ikke trykt i samlingen av dommer)

forskellige skattepliktige, kan argumentet om sammenhengen i beskatningsordningen ikke påberopes”.

I både Baars⁸⁸ og Verkooijen avfeier domstolen at hensynet til sammenhengen i skattesystemet, kan begrunne regler som motvirker økonomisk dobbeltbeskatning *kun* fra et nasjonalt ståsted. Det er nettopp det de norske godtgjørelsesregler i sktl §10-12 gjør ved at godtgjørelse nektes for grenseoverskridende utbytte.

Heller ikke kravet til samme skatteart oppfylles for godtgjørelsesreglene i sktl §10-12. Først er det selskapsskatt og dernest inntektsskatt hos aksjonæren.

Ved at økonomisk dobbeltbeskatning bare motvirkes fra et nasjonalt ståsted, kan man snu på argumentet og si at sammenhengen i skattesystemet blir brutt. Videre er det reelle hensyn om nøytralitet i beskatningen ikke til stede hvis vilkåret opprettholdes. For norske skattytere som investerer i utlandet innebærer reglene at økonomisk dobbeltbeskatning ikke unngås. Skattyter blir derfor hardere beskattet på grunn av manglende nøytralitet og likhet i skattereglene.

4.5.1.3 Siste utvikling

En verserende sak i EF-domstolen er Manninen-saken fra Finland.⁸⁹ Saken gjelder et vilkår i de finske godtgjørelsesregler som ligner det omhandlede vilkår i de norske godtgjørelsesreglene. I saken fikk Manninen ikke fradrag for den underliggende selskapsskatt ved beskatning av mottatt utbytte i Finland, fra det svenske selskapet Telia AB. Hadde selskapet vært hjemmehørende i Finland., ville Manninen fått godtgjørelse for den skatt selskapet var ilignet på overskuddet. Effekten blir her den samme som etter sktl §10-12(2) annet punktum, og innebærer økonomisk dobbeltbeskatning av inngående utbytte.

Dom i saken er ikke falt, men avgjørelse ventes i løpet av 2004. *Generaladvokatens* forslag til avgjørelse kom imidlertid den 18. mars 2004. I uttalelsen konkluderer generaladvokat Kokott med at de finske regler innebærer en restriksjon på fri

⁸⁸ Sak C-251/98, Baars, Sml. I, s 2787, premiss 40.

bevegelse av kapital i strid med EF art 56 (EØS art 40). Den finske stats hovedargument var begrunnet i at reglene skulle opprettholde den indre sammenhengen i det finske skattesystemet. Denne indre sammenhengen som skulle rettferdiggjøre den indirekte diskriminerende regelen, var begrunnet i to forhold:

Det første argumentet var begrunnet i at skatten belastet Telia i Sverige ikke kom det finske skattevesen til gode. Det kunne derfor ikke gi grunnlag for fradrag i Finland. Dette ble kategorisk avfeid av generaladvokaten, som viste til fast praksis fra EF-domstolen, hvorefter tapte skatteinntekter aldri kan begrunne et inngrep i en grunnleggende frihet.⁸⁹ Det samme vil da måtte gjelde for sktl §10-12(2), annet punktum som heller ikke kan opprettholdes på dette grunnlag.

Det andre argumentet var basert på at godtgjørelsesfradraget ville være vanskelig å gjennomføre i disse tilfellene fordi skattesubjektene ikke tilhører samme skattejurisdiksjon. Generaladvokaten kunne heller ikke se at disse vanskelighetene skulle rettferdiggjøre et absolutt unntak. Det måtte etter hennes syn i det minste være en mulighet for skattyter til å fremlegge dokumentasjon på at skatt var betalt.

Generaladvokatens innstilling, etter EF-traktaten art 222, innebærer kun et forslag til avgjørelse. EF-domstolen er verken bundet av premissene eller resultatet i innstillingen. Likevel er det sjelden domstolen kommer til motstridende resultat. Generaladvokaten er også en særlig kvalifisert jurist med EF-retten som arbeidsfelt. Uttalelser fra Generaladvokaten, gir derfor ofte en god pekepinn på hva gjeldende rett er.

På bakgrunn av denne gjennomgang er konklusjonen at det omhandlede vilkår i sktl §10-12(2), annet punktum strider mot prinsippet om fri bevegelse av kapital i EØS avtalens art 40.

4.5.2 Kravet om at skattyter (aksjonær) må være skattemessig bosatt i Norge

⁸⁹ Sak C-319/02 Manninen.

⁹⁰ Sak C-385/00, de Groot, Sml. I s 11819, premiss 103.

I det andre problematiske vilkåret i sktl §10-12(2) er problemstillingen snudd rundt. Her gjelder det norske aksjonærers rett til godtgjørelse i tilfeller hvor utbyttet utdeles fra selskaper som er hjemmehørende i utlandet.

Dette vilkåret er nedfelt i sktl §10-12(2), første punktum. Bestemmelsen setter som krav, for godtgjørelsesfradrag ved beskatning av aksjeutbytte, at skattyter (aksjonær) ”...har alminnelig skatteplikt til Norge”. En utenlandsk aksjonær kan derfor ikke kreve å få fradratt underliggende selskapskatt i den kildeskatt som utskrives på aksjeutbytte i Norge.⁹¹

Grunnen til at dette er problematisk følger av at utenlandske aksjonærer har begrenset skatteplikt til Norge for mottatt utbytte fra norske selskaper, jfr sktl §2-3(1) c. Skattesatsen for slikt utgående utbytte er i ssv §3-5(4) satt til 25%, men i de fleste skatteavtaler er det gitt avkall på noe av denne beskatningsrett, slik at skattesatsen normalt er på 15%. I denne kildeskatten har utenlandsk aksjonær ikke rett på godtgjørelsesfradrag for selskapskatt, slik norske aksjonærer har det, jfr sktl §10-12(2). Det oppstår derfor forskjellsbehandling.

4.5.2.1 Innebærer vilkåret en restriksjon eller ulovlig forskjellsbehandling?

Problemstillingen i det følgende er hvorvidt vilkåret i sktl §10-12(2), første punktum som utelukker godtgjørelsesfradrag i kildeskatt for aksjonærer fra andre EØS-stater, er forenlig med EØS-avtalens art 40 om fri bevegelighet av kapital.

Et unntak fra vilkåret gjelder for utenlandske selskapers faste driftssted i Norge. Disse har rett på godtgjørelsesfradrag selv om kravet til skattemessig bosted etter sktl §10-12(2) første punktum ikke er oppfylt.⁹² Dette bekreftes i en uttalelse fra FIN i Utv. 1991 s 1553 . Hvorfor det for disse gjelder et unntak, begrunnes ikke i uttalelsen. Det må likevel skyldes at faste driftssted skattemessig behandles på lik linje med norske selskap for virksomhetsinntekt, jfr sktl §2-3(1) b.

⁹¹ Se om skattemessig bosted i kapittel 3.

⁹² Ovenfor konkluderte jeg med at slike selskap også vil ha rett på kreditfradrag etter sktl §§16-20 flg ved juridisk dobbeltbeskatning.

For at det skal foreligge brudd på EØS-avtalens art 40 er ett av alternativene at den nasjonale regel innebærer ulovlig forskjellsbehandling. Etter bestemmelsen er det forbudt med "... forskjellsbehandling på grunnlag av partenes nasjonalitet, bosted, eller stedet for kapitalanbringelsen."

Det kan med en gang slås fast at vilkåret innebærer forskjellsbehandling av innenlandske og utenlandske skattyter. Det begrunnes med at norske aksjonærer får en skattefordel (godtgjørelsesfradrag) som utenlandske skattytere ikke har krav på i Norge. Etter dette blir utenlandsk skattyter økonomisk dobbeltbeskattet hvis man legger et norsk perspektiv til grunn. Denne dobbelbeskatningen kan imidlertid motvirkes ved at aksjonærens hjemstat gir fradrag etter en kreditmetode. Men den norske regelens forhold til EØS-avtalen må vurderes isolert sett.

Videre må forskjellsbehandlingen være forankret i ett av nevnte alternativene i EØS-avtalens art 40. EF-domstolen har i flere saker konkludert med at nasjonale regler som innebærer en skattefordel kun for de som er hjemmehørende i denne staten, innebærer *indirekte diskriminering* på grunnlag av "nasjonalitet" som er i strid med EF art 56 (EØS art 40).⁹³ Vilkåret i sktl §10-12(2) første punktum er således i strid med dette alternativet i bestemmelsen.

For at det skal foreligge ulovlig forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalens art 40, må skattyterne være i *objektivt sammenlignbare situasjoner*, jfr EF-domstolen.⁹⁴ Er skattyterne ikke det, vil forskjellsbehandlingen være lovlig. Det avgjørende blir altså om det finnes relevante forskjeller mellom norske og utenlandske aksjonærer, i tilknytning til utbyttereglerne i sktl §10-12(2), første punktum som forsvarer forskjellsbehandlingen.

Etter praksis fra EF-domstolen er det akseptert at skattytere med alminnelig- og begrenset skatteplikt til en stat kan være i ulike situasjoner, og at det på dette grunnlag kan aksepteres å ha ulike regler. Det begrunnes med at staten har best oversikt over skattyterens totale skatteposisjon. Likevel er ikke dette mer enn et utgangspunkt. I den

⁹³ Se note 60.

konkrete sak, må det vurderes om det finnes relevante forskjeller mellom skattytere med alminnelig- og skattytere med begrenset skatteplikt; her i tilknytning til beskatningen av aksjeutbytte.

I forhold til utbyttreglene i sktl §10-12 finnes det ingen relevante forskjeller mellom en norsk og en utenlandsk aksjonær. I begge tilfeller er det betalt skatt på overskuddet med 28% av selskapet. Videre beskattes utbyttet hos både norsk og utenlandsk aksjonær, men i denne skatt kan bare norsk aksjonær kreve godtgjørelsesfradrag for den underliggende selskapsskatt. Fradragesretten er her ikke knyttet opp mot skattyters personlige forhold av noe slag, men utelukkende til utbyttet. Det er derfor ingen relevant forskjell.

I internasjonal skatterett gjelder derimot et prinsipp om at det er skattyters hjemstat som skal motvirke dobbeltbeskatning. Prinsippet er i samsvar med det omhandlede vilkår som ikke innrømmer godtgjørelsesfradrag for utenlandske aksjonærer. EØS-avtalen er imidlertid et selvstendig grunnlag og må etter forrangsbestemmelsen i EØS-loven §§1 og 2 gå foran norske skatteregler og skatteavtalepraksis på dette punkt.

Reelle hensyn i form av likhetsbetraktninger taler også for at godtgjørelsesfradrag bør innrømmes utenlandske aksjonærer. Etter dette blir min foreløpige konklusjon at vilkåret i sktl §10-12(2), første punktum strider mot EØS-avtalens art 40 om fri bevegelighet av kapital.

4.5.2.2 Kan et unntak rettferdiggjøre regelen?

Dernest oppstår spørsmålet om vilkåret kan opprettholdes på grunnlag av et unntak. For kapitalreglene finnes ingen slike lovfestede unntak i EØS-avtalen. Men det finnes et ulovfestet unntak, i læren om de tvingende allmenne hensyn, som har blitt akseptert av

⁹⁴ Sak C-311/97, Royal Bank of Scotland mot Elliniko Dimosio, Sml. 1999, I s 2651.

domstolen i andre skattesaker. Jeg avgrenser drøftelsen til det eneste unntak som er godtatt av EF-domstolen.⁹⁵ Det er hensynet til sammenhengen i skattesystemet.

Innledningsvis kan det bemerkes at sammenhengen egentlig blir brutt ved at utenlandske aksjonærer nektes godtgjørelsesfradrag i kildeskatten. I utgangspunktet medfører det en økonomisk dobbeltbeskatning, som for norske aksjonærer er avverget.

Godtgjørelsesregelen i sktl §10-12(2) første punktum er begrunnet i rent fiskale hensyn. Dette støttes av forarbeidene som uttaler at "...Det kommer imidlertid særlige hensyn inn i bildet der utbytte utdeles til aksjonærer bosatt i utlandet.⁹⁶ Først og fremst gjelder det hensynet til å beskytte de norske skattefundamentene". Et slikt fiskalt hensyn – som tap av skatteinntekter - kan ikke begrunne et tvingende allment hensyn. Det følger av fast praksis fra EF-domstolen.⁹⁷ Hensynet til sammenhengen i det norske skattesystemet kan følgelig ikke rettferdiggjøre vilkåret i sktl §10-12(2) første punktum.

4.5.2.3 Siste utvikling

Oslo Tingrett avsa en dom 14. november 2003 som behandler den samme problemstilling. I saken som er påanket kom retten til at det omstridte vilkår er i strid med prinsippet om fri bevegelighet av kapital i EØS-avtalens art 40. Retten fant at vilkåret "innebar en indirekte forskjellsbehandling av selskapets utenlandske aksjonærer på grunnlag av nasjonalitet." Regelen kunne heller ikke opprettholdes på grunnlag av noen unntaksbestemmelser, fordi fiskale hensyn som ligger til grunn for regelen aldri har blitt akseptert av EF-domstolen for inngrep i de fire friheter.

Den rettskildemessige verdi er imidlertid liten fordi den er avsagt i første instans og ennå ikke rettskraftig. Likevel gir den en føring på at de norske regler er i strid med EF-retten.

⁹⁵ Se note 66.

⁹⁶ Ot prp nr 35 (1990-1991), punkt 16.4.6.1

⁹⁷ Se bl a sak C-264/96, ICI, Sml. 1996 s 4695, premiss 28.

5 De norske skattene det kan kreves fradrag i

I sktl §16-20(1) bestemmes det at kreditfradraget for skatt betalt i en annen stat kan fradras i norsk skatt. Det tredje hovedvilkår gjelder hvilke *norske skatter* det kan kreves kreditfradrag i. Av skatteloven §16-21(1), tredje punktum fremgår det at kreditfradraget skal gjennomføres slik at utenlandsk inntektsskatt bare kan komme til fradrag i *norsk inntektsskat*. Tilsvarende kan utenlandsk formuesskatt bare fradras i *norsk formuesskatt*, jfr sktl §16-21(2), tredje punktum. Hvilke skatter dette omfatter er ikke nærmere presisert i lovteksten.

I forarbeidene uttrykkes det på side 18 at dette vil gjelde *alle* typer inntekts- og formuesskatter uavhengig av hvem som er kreditor for skatten. At det kan fradras i alle typer inntekts- og formuesskatter innebærer f eks at det kan kreves kreditfradrag i toppskatt som utlignes på personinntekt, jfr sktl §12-1.

Derimot kan det ikke kreves fradrag i *indirekte skatter og avgifter*. Grunnen til det er at disse vanligvis ikke er beregnet på et inntektsgrunnlag. Etter forarbeidene må det anses klart at også folketrygdavgiften faller utenfor, selv om den beregnes av personinntekt og regnes som inntektsskatt, jfr sktl §12-1. Etter kreditreglene anses den likevel ikke som en inntektsskatt. Det følger av forarbeidene, hvor det gis uttrykk for at trygdeavgiften skal holdes utenfor skattene det kan kreves kreditfradrag i. Dette er i tråd med hva som er vanlig i andre land.⁹⁸

Rimelighetshensyn kan imidlertid tale for at kreditfradrag bør kunne gis i trygdeavgift i den utstrekning skattyteren ikke nyter godt av de norske trygdeordningene. Det vil f eks kunne gjelde en skattyter som ikke oppholder seg i landet. Det samme hensyn gjør seg gjeldende der skattyteren betaler skatt eller avgift for tilsvarende tjenester i utlandet, og dermed blir skattet for trygderettigheter i to stater. Finanskomiteen ga uttrykk for de samme synspunkter i Innst O nr 73 (1995-96) på s 9.

Arbeidsgiveravgiften faller også utenfor fordi den ikke er utskrevet på et inntektsgrunnlag. For denne avgiften er det imidlertid i forskrift til skattebetalingsloven

⁹⁸ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 19.

av 4.januar 1991 nr 3 gitt en rett til å få nedsatt arbeidsgiveravgiften, såfremt det er betalt arbeidsgiveravgift i en annen stat, jfr §4 nr 3. I praksis vil da avgiften settes ned krone for krone etter kreditmetoden.

For formuesskattene kan det bare kreves fradrag for netto skattepliktig formue. Bruttoskatter som f eks eiendomsskatten, vil det derfor ikke kunne kreves kreditfradrag i.

Etter skatteavtalene vil det bare være aktuelt å gi kreditfradrag for de inntekts- og formuesskatter som reguleres av avtalen. Det følger av at avtalene går foran skattelovens bestemmelser, jfr ovenfor i kapittel 2.

6 Utenlandsk skatt som kan kreves fradrag

Det fjerde hovedvilkår gjelder hvilke typer av utenlandsk skatt det kan kreves kreditfradrag for. Med hjemmel i sktl §16-20(1) kan skattyter kreve kreditfradrag for ”endelig fastsatt inntektskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende stat hvor inntekten har kilde eller formuen er.”

Lovteksten oppstiller her tre vilkår for at den utenlandske skatt skal aksepteres. Først gjelder det et krav til den utenlandske inntekts- eller formuesskatt. For det andre må skatten være *betalt*. Videre er det en betingelse for fradrag at inntekten er gjenstand for beskatning i det land hvor *kilden er*. Det siste kravet om hvor inntekten har sin kilde, eller formuen er utgjør en del av tilordningsspørsmålet ved beregningen av kreditfradraget. Jeg behandler derfor dette vilkåret i kapittel 7 sammen med beregningsreglene.

6.1 Inntektsskatt

På samme måte som for de norske inntektsskattene er hovedregelen at det kun kan kreves kreditfradrag for *direkte skatter* utskrevet på inntekt med kilde i utlandet. Motstykket er at det som utgangspunkt ikke gis kreditfradrag for verken avgifter eller andre indirekte skatter.

Av forarbeidene fremgår at det avgjørende vil være om skatten er utlignet direkte på inntekt etter ”beskatningsmessige prinsipper”.⁹⁹ Det er utdypet med at det vil være av betydning om den utenlandske skatten ”er beregnet på en inntektsstrøm.”

Annet enn inntektsskatt vil typisk være hvor skatten er beregnet på grunnlag av antall ansatte i virksomheten, utgifter, omsetning og andre gebyrer og avgifter. Slik skatteberegning vil tale i mot at det er en inntektsskatt, slik loven krever. Ved tvil skal det etter departementets syn legges ”norske kriterier for begrepet skatt til grunn.”

Det forhold at skatten er ilagt på et bruttobeløp, fratar ikke skattyter nødvendigvis retten til kreditfradrag. I norsk skattelovgivning beregnes det i noen tilfeller skatt på bruttoinntekt, som for eksempel i toppskatt etter sktl §12-1. I proposisjonen på s 19 er det nevnt flere eksempler på at slike bruttoskatter bør gi rett til kreditfradrag etter §16-20(1), fordi norske myndigheter selv skattlegger bruttoinntekt, f eks kildeskatt på utbytte.¹⁰⁰

6.2 Formuesskatt

Av sktl §16-20(1) følger det at utenlandsk formuesskatt betalt i den staten hvor formuen befinner seg, gir grunnlag for kreditfradrag. Hva som nærmere ligger i ”utenlandsk formuesskatt” er ikke nærmere utdypet verken i loven eller forarbeidene. Man må derfor kunne støtte seg på det generelle formuesskattebegrepet i norsk lovgivning. Det betyr at det er skatt på nettoformue i utlandet som kan komme til fradrag. Skulle skattyter betale bruttoskatt på formuesobjekter i utlandet, vil det følgelig ikke komme til fradrag.

⁹⁹ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 19.

6.3 Den utenlandske skatten skal være betalt i kildestaten

6.3.1 Hovedregel

Et ytterligere krav til den utenlandske skatten, er et rent formelt krav om at den ilignede skatten er betalt i kildestaten, jfr sktl §16-20(1). Vilkåret danner utgangspunktet for skattyters rett til å kreve kreditfradrag, jfr sktl §16-20(1). I tillegg innebærer kravet en begrensning av kreditfradraget. Det følger av at sktl §16-21(1) og (2) begrenser kreditfradraget til *den skatten* som er ”ilagt skattyteren og betalt i kildestaten”. Maksimalt kreditfradrag begrenses med dette til den skatt som faktisk er betalt i kildestaten.

Regelen utelukker også at det gis fradrag for forskuddsskatt, og fordi skatten må være betalt gis det heller ikke fradrag hvis skattekravet er misligholdt. Det gjelder strenge krav til dokumentasjon, og skattyter må selv dokumentere at skatten er ”innbetalt til fremmed stat”, jfr fsfin §16-28-8 bokstav b.

6.3.2 Unntak fra kravet om at skatt skal være betalt i utlandet

Fra hovedregelen om at skatt skal være betalt i kildestaten, finnes det i noen skatteavtaler særlige unntak. Dette kalles ofte *skyggecredit* eller såkalt ”*tax sparing credit*”. Det er først og fremst skatteavtaler med utviklingsland, som inngås med denne type klausuler. Regelen innebærer at kreditfradrag kan gis, selv om skatt ikke er ilignet og betalt av skattyter i kildestaten.

Grunnen til at man har regler om skyggecredit skyldes enighet om at de skattelettelser som en del utviklingsland benytter for å tiltrekke seg utenlandsk kapital, skal komme utviklingslandet og skattyterne (typisk selskaper) til gunst. Benytter skatteavtalene kreditmetoden etter vanlig mønster, vil de gunstige skatteregler komme hjemstaten til gode. Dette ville resultert i større skatteinntekter for hjemstaten ved at kreditfradraget blir redusert eller helt borte. Det skyldes selve hovedpoenget med innføringen av

¹⁰⁰ Men altså ikke den underliggende selskapsskatt jfr ovenfor i kapittel 4.5.

kreditmetoden at det er betalt skatt i utlandet som danner grunnlaget for kreditfradraget, jfr sktl §§16-20 flg.

For Norges vedkommende er det bl a inngått en slik bestemmelse om ”tax sparing credit” i skatteavtalen med Nepal¹⁰¹, jfr dens art 23 1c . Den gir rett til en oppjustering av kreditfradraget for et norsk selskaps faste driftssted i Nepal. Metoden gjennomføres ved at norske skattemyndigheter ser bort fra de skattereduksjoner som er gitt det faste driftsstedet i Nepal. Derneft innrømmes kreditfradrag ved at man fingerer at ordinære nepalske skattesatser var blitt benyttet på det faste driftsstedets inntekter. På den måten motvirker regelen at skattelettelsen i Nepal nøytraliseres ved beskatningen i Norge. Det faste driftsstedet får dermed kreditfradrag for skatt som ikke er betalt i Nepal.

7 Beregning av kreditfradrag:

I dette kapittel skal jeg gi en oversikt over hvordan beregningen av kreditfradraget gjennomføres. Det vil føre for langt i denne sammenheng å gå inn i alle detaljer knyttet til beregningsreglene. Beregningsreglene fremgår av sktl §16-21, med utfyllende regler i Finansdepartementets forskrift¹⁰² (fsfin) §16-28.¹⁰³

7.1 Hovedregel om ordinær kredit

Hovedregelen i sktl §16-21(1) er regelen om *ordinær kredit*. Den begrenser kreditfradraget til den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt ”... som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten”. Det innebærer at skattyter ikke får fradratt den overskytende skatt som følge av at kildestaten har høyere skattesatser enn i Norge. Ordinær kredit er følgelig mindre gunstig for skattyter enn *full kredit*. Full kredit ville på sin side gitt fradrag for all skatt betalt i utlandet; uavhengig av om skattesatsene i utlandet er høyere.

¹⁰¹ Se skatteavtale med Nepal i St prp nr 6 (1996-97)

¹⁰² Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

¹⁰³ I forskriften §16-28 gis det også regler om krav til dokumentasjon som faller utenfor oppgavens tema.

I forarbeidene¹⁰⁴ er regelen begrunnet med at ”...det ikke vil være rimelig at Norge skal belastes for at skattytere har inntekt i land med høyere skattenivå enn Norge.” Hensynet til å beskytte det norske skattefundament er følgelig lovgrunnen til begrensningen i kreditfradraget.

Det samme hensyn gjør seg gjeldende for formuesskatt. For formue er det derfor en tilsvarende regel som begrenser fradraget til norsk skatt på samlet skattepliktig formue som forholdsmessig faller på utenlandsformuen, jfr sktl §16-21(2).

7.2 Den generelt begrensede kreditmetode

Jeg har nå gjennomgått hovedregelen om ordinær kredit. En ytterligere begrensning av maksimalt kreditfradrag følger av sktl §16-21(1), som definerer *den generelt begrensede kreditmetode*. Denne regelen begrenser kreditfradraget til beregnet norsk skatt på *samlet* utenlandsinntekt og utenlandsformue. Med det menes at all inntekt og all formuesmasse, fra de ulike kildestater, summeres i en inntektspost og i en formuespost for seg. Regelen er begrunnet i praktiske hensyn.¹⁰⁵ Begrensningen bidrar til at norske ligningsmyndigheter ikke trenger å beregne maksimalt kreditfradrag for hver enkelt stat skattyter har inntekt fra eller formue i.

En viktig konsekvens av den generelt begrensede kreditmetode er, i tråd med globalinntektsprinsippet, at underskudd fra en stat vil kunne avregnes mot overskudd fra en annen stat. Den skattbare globalinntekt i Norge reduseres som følge av dette. Et tungt hensyn ved utarbeidelsen av reglene var å demme opp for at kreditfradrag blir gitt, hvis globalinntekten er null. Lovgiver bestemte derfor at underskuddet også skulle redusere det maksimale kreditfradrag. Den generelt begrensede kreditmetoden løser dette. Det kan illustreres med følgende eksempel:

Globalinntekt

0

¹⁰⁴ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 21.

¹⁰⁵ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 22.

Inntekt i Norge	500
Inntekt fra Danmark	1000
Underskudd fra Nederland	-1500
Beskatning i Danmark 30%	300
Beskatning i Norge	0
Kreditfradrag	<u>0</u>

Fordi globalinntekten er null i eksemplet, kommer heller ikke noe av skatten belastet skattyter i Danmark til fradrag i Norge.

Det er sikker rett i henhold til proposisjonen på s 22, at der kreditfradrag følger av skatteavtale, skal en tilsvarende begrensning gjelde. Departementet konkluderer med at den generelt begrensede kreditmetode også gjelder der skatteavtalene benytter kreditmetoden. Standpunktet forankres i internasjonal avtalepraksis, hvoretter det er opp til det enkelte avtaleland å gi regler om hvordan kreditfradraget skal beregnes.

En alternativ metode å beregne kreditfradrag på er en såkalt *per land metode*. Det vil si at man beregner skattyters inntekt og formue fra hver enkelt kildestat for seg. Deretter gis fradrag for skatt betalt i den enkelte kildestat i skattyters hjemstat. En tredje mulighet er å beregne kreditfradraget etter en *per post metode*. Her beregnes utenlandsinntekt og -formue for hver enkelt inntekts- og formuespost for seg.

Den valgte metode i norsk rett innebærer at man tar utgangspunktet i skattyters globalinntekt (dvs *all* inntekt) ved beregning av kreditfradraget. Det samlede underskudd og overskudd fra hjemstat og kildestat(er) er med i dette beregningsgrunnlaget.

Etter dette må det avgjøres hvor stor del som utgjør utenlandsinntekt, jfr nedenfor i kapittel 7.3. Etter det er gjort fordeles skattyters inntektsskatt i Norge forholdsmessig på utenlandsinntekten, etter hvor stor del den utgjør av globalinntekten. Kreditfradraget utgjør etter dette den delen av norsk inntektsskatt som fordeles på utenlandsinntekten. Tilsvarende vil gjelde for formue, jfr illustrasjon.

Globalformue:	12 millioner
Utenlandsformue:	5 millioner
(Innenlandsformue)	7 millioner
Norsk skatt før kreditfradrag 1.1%	= 132. 000

Formuesskatt i utlandet	3.0%	= 150.000
-------------------------	------	-----------

Maksimalt kreditfradrag	$5/12 \times 132.000$	= 55.000
-------------------------	-----------------------	----------

Videre skal inntekten fordeles etter størrelsene alminnelig inntekt og personinntekt, der skattyter har personinntekt fra utlandet. Grunnen til inndelingen er at skattesatsene er forskjellige for de ulike størrelsene, som dermed påvirker kreditfradraget. Det kan vises med et eksempel:

Globalinntekt personinntekt	200.000
Personinntekt i utlandet	80.000
(Personinntekt Norge)	120.000
Norsk skatt på globalinntekt (personinntekt) 11.7%	23.400
Forholdsmessig skatt på personinntekt i utlandet. $(80/200 \times 17.000)$	9.360
Globalinntekt alminnelig inntekt	800.000
Alminnelig inntekt i utlandet	400.000
(Alminnelig inntekt i Norge)	400.000
Norsk skatt på globalinntekt (alm inntekt) 28%	224.000
Forholdsmessig skatt på alm inntekt i utlandet $(400/800 \times 224.000)$	112.000
Maksimalt kreditfradrag blir etter dette $9.360 + 112.000$	<u>=121.360</u>

7.3 Beregning av utenlandsinntekt – tilordning av inntekts- og fradragsposter

For å bestemme maksimalt kreditfradrag, er det nødvendig å fastsette hva utenlandsinntekten er. Det følger av at det er den forholdsmessige delen av den norske skatten på utenlandsinntekten som danner grunnlaget for maksimalt kreditfradrag, jfr sktl §16-21; jo større utenlandsinntekten utgjør av globalinntekten, desto mer vil komme til fradrag i norsk skatt.

I sktl §16-21(3) er utenlandsinntekt definert som ”inntekt med kilde i utlandet..., som skattlegges i utlandet og som inngår i skattyters samlede inntekt...som er skattepliktig i Norge.” Av de krav som oppstilles her, gjenstår det å behandle vilkåret om at *inntekten må ha kilde i utlandet*. Hva som nærmere ligger i dette vilkåret, er ikke utdypet i lovteksten. En viktig konsekvens av vilkåret, vil være at det ikke gis kreditfradrag i

norsk skatt for skatt belastet i Sverige på inntekt med kilde i Danmark. Skatten belastet i Sverige kommer ikke til fradrag i norsk skatt, fordi inntekten har sin kilde i Danmark.

7.3.1 Den direkte tilordningsmetode

Utfyllende regler om hvor en inntekt skal anses å ha sin kilde, er gitt i fsfin §16-28-4. Her gis det anvisning på en *direkte tilordningsmetode* for både inntekt og utgiftsposter for å avgjøre kildestat. Utgiftsposter som skal komme til fradrag, skal også tilordnes enten Norge eller en annen stat. Kommer utgiften til fradrag i utenlandsinntekten vil dette redusere størrelsen utenlandsinntekt ved beregningen av kreditfradraget, og derfor også redusere det maksimale kreditfradrag.

Konkret innebærer den direkte tilordningsmetode at hver enkelt inntekt og utgiftspost må avgjøres *separat*. Hva som nærmere ligger i metoden er presisert i fsfin §16-28-4 bokstav a. Her bestemmes det at "...inntekter og utgifter tilordnes Norge eller utlandet etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller utgiften rettmessig er pådratt."

Inntekter har altså kilde i den stat inntekten er rettmessig oppebåret.

I tillegg til å avgjøre hvor en inntekt har sin kilde må det bestemmes hvor stor inntekt som kan tilskrives denne staten.

Foreligger det skatteavtale vil den som regel ha egne bestemmelser om hvor en inntekt skal anses å ha sin kilde.¹⁰⁶ I så fall vil den regulere begge spørsmålene ovenfor.¹⁰⁷

I NSA art 15 (1), er det f eks forutsatt at lønnsinntekter har kilde i det land arbeidet er utført. Det er også hovedregelen i flere andre skatteavtaler.

I andre tilfeller, dvs hvor skatteavtale ikke foreligger eller skatteavtale er inngått uten en sånn bestemmelse, må spørsmålet om hvor en inntekt har sin kilde, avgjøres ved hjelp av andre rettskilder. Skatteloven er taus på dette punkt, og en må derfor støtte seg på

¹⁰⁶ Tilsvarende vil gjelde for formue.

¹⁰⁷ Det minnes om at det er en formodning om at skatteavtalene går foran norsk skattelovgivning.

forskriften og presiseringer gitt i forarbeidene. I proposisjonen gis det nemlig veiledning om hvor en inntekt skal anses å ha kilde.¹⁰⁸

”... Som hovedregel vil kilden for kapitalinntekter være der betaleren (debitor) er bosatt eller hjemmehørende. Næringsinntekt vil normalt ha sin kilde der næringen utøves. Etter departementets syn gir skatteloven §15 bokstav d (nå sktl §2-3 d) støtte til den forståelse at lønn har sin kilde i den stat arbeidet utføres”. (min tilføyelse)

Det som her sies i forarbeidene er altså hvor inntekten ”rettmessig er oppebåret”, jfr fsfin §16-28-4 bokstav a. Sammen med utgangspunktet ovenfor, er det for den konkrete vurdering vist til skatteavtalen med USA.¹⁰⁹ Avtalen med USA er særegen i så måte fordi den har utførlige regler om i hvilken stat inntekten skal ha sin kilde. Også utenfor sitt konkrete anvendelsesområde, er følgelig de detaljerte reglene i skatteavtalen med USA relevante. Her ser man igjen hvordan rettskildebildet i norsk rett påvirkes av internasjonale avtaler.¹¹⁰

Spørsmål nr to knytter seg til hvor stor inntekt som skal tilordnes den enkelte stat til beskatning. Dette er problematisk og mest interessant for virksomheter med en viss tilknytning til hverandre, typisk en filial og hovedkontor. Både fsfin og forarbeidene gir anvisning på en såkalt ”*armlengdenorm*”.

I proposisjonen er denne normen beskrevet på s 23 hvor det heter at inntekter skal tilordnes ”det land den ville ha blitt tilordnet dersom virksomhetene i de forskjellige landene hadde vært helt selvstendige og frittstående enheter”. I NSA art 7 (2) er det bestemt at et fast driftssted skal ”...tilskrives...den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende...”. Her ser en at bestemmelsen fingerer at faste driftssted er selvstendige skattesubjekter, selv om det altså egentlig er en filial av et utenlandsk selskap.

For fradrag er det forutsatt i forskriften at de skal tilordnes på samme måte som den inntekten de hører til.

¹⁰⁸ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 17.

¹⁰⁹ Se Ot prp nr 46 (1995-96) s 18.

¹¹⁰ Se Zimmer (2003) s 40 som uttrykker at dette er et ”...sjelden eksempel på at intern rett henviser til begrepsdannelser i skatteavtale”.

7.3.2 Den indirekte tilordningsmetode

Skulle det på bakgrunn av den direkte tilordningsmetode ikke være praktisk mulig å løse tilordningsspørsmålet, kommer subsidiært den indirekte tilordningsmetode til anvendelse. Dette vil være mest praktisk for fradrag, fordi det vanligvis vil være greit å avgjøre hvor inntekten "rettmessig" hører hjemme.

I fsfin §16-28-4 bokstav b gis supplerende regler for den indirekte metode. Der bestemmes det at posten i så fall skal tilordnes "...Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet." (se illustrasjon) Annet punktum fastslår at gjeldsrenter *alltid* skal tilordnes på denne måten.

Globalinntekt		1.000.000.
Utenlandsinntekt		400.000
Gjeldsrenter		50.000
Tilordning av gjeldsrenter	$50.000 \times 4/10$	= 20.000

I eksemplet skal 20.000 av gjeldsrentene tilordnes den utenlandske inntekten etter forholdsmessighetsprinsippet. Fradraget vil da redusere utenlandsinntekten og følgelig også maksimalt kreditfradrag.

8 Andre spørsmål

Under dette kapittel skal jeg kort presentere to spørsmål i tilknytning til kreditreglene. Den første problemstillingen gjelder dobbeltbeskatning som følge av at statene benytter forskjellige tidfestingsregler. Retten til kreditfradrag etter sktl §§16-20 flg faller her bort fordi det er et krav om at beskatningen skjer i samme år i Norge og utlandet.

Det andre spørsmålet gjelder en meget begrenset mulighet til likevel å fremføre ubenyttet kreditfradrag, jfr sktl §16-22.

8.1 Tidfesting

Forskjeller i statenes tidfestingsregler kan også medføre økonomisk dobbeltbeskatning. Grunnen til det er bestemmelsen i sktl §16-21(4) som sammenholdt med fsfin §16-28-5, krever at inntekt og formue beskattes *i samme år* i Norge og utlandet. Vilkåret innebærer at retten til kreditfradrag kan bortfalle, såfremt statene bruker ulike prinsipper for å bestemme tidfesting. Lovgiver har *ikke* gitt regler som motvirker denne type av økonomisk dobbeltbeskatning.

Det er i dette tilfelle ikke juridisk dobbeltbeskatning fordi inntekten ikke tidfestes i samme år i Norge og den annen stat. I definisjonen av juridisk dobbeltbeskatning følger det at beskatningen må inntreffe i samme år i de to stater.

I sktl §16-21(4) sies det at utenlandsskatten bare kan komme til fradrag ”i norsk skatt i det inntektsåret som den utenlandske skatten må henføres til etter reglene i vedkommende stat.” Tidfestes etter dette en inntektspost i utlandet i år 2, kan den ikke fradras i Norge i år 1. Det samme ville også ha fulgt av vilkåret om at skatten må være ”ilagt skattyteren og betalt” jfr sktl §16-20(1).

Bestemmelsen i sktl §16-21(4) begrenser tilsynelatende ikke retten til fradrag i norsk skatt i år 2 i eksemplet, dvs det året tidfesting skjer i utlandet. Den retten avskjæres derimot i fsfin §16-28-5, som sier at ”inntekter og utgifter skal periodiseres i samsvar med norsk skattelovgivning”, ved beregning av maksimalt kreditfradrag. Forutsatt her at inntekten tidfestes i år 1 etter norske regler, kan den utenlandske skatten altså ikke kreves fradratt.

Departementet drøftet hvorvidt man skulle godta frem- og tilbakeføring av ubenyttet kreditfradrag som følge av statenes ulike tidfestingsregler. Begrunnelsen for ikke å ha slike regler var at de ville bli ”...ligningsteknisk vanskelig å gjennomføre”, fordi man må ha inngående kjennskap til utenlandsk rett.¹¹¹

¹¹¹ Se Ot prp nr 46 (95-96) s 23.

8.2 Fremføring av ubenyttet kreditfradrag jfr sktl §16-22

Ubenyttet kreditfradrag som følge av statenes ulike tidfestingsregler avhjelpes altså ikke etter norsk rett. Men det finnes én bestemmelse i sktl §16-22 som gir en meget begrenset mulighet til likevel å fremføre et ubenyttet kreditfradrag. Men denne retten oppstår ikke p.g.a. statenes ulike tidfestingsregler.

Regelen i sktl §16-22 gir skattyter fremføringsrett hvis norsk skatt¹¹² på utenlandsinntekten, er mindre enn beregnet maksimalt kreditfradrag et år. Et slikt sjeldent tilfelle kan tenkes for fysiske personer som mottar godtgjørelse ved utdeling av aksjeutbytte, jfr sktl §10-12. Grunnen til at det reduserer maksimalt kreditfradrag, er at godtgjørelsesfradraget trekkes fra den norske skatten *før* kreditfradraget. Konsekvensen kan bli at kreditfradraget ikke kommer fullt ut til fradrag i norsk skatt. Skattyter har da rett til å fremføre den delen av kreditfradraget, som ikke kommer til fradrag, til et senere skatteår.¹¹³ Se illustrasjon:

Globalinntekt	700	
Utenlandsinntekt	200	
Norsk skatt på globalinntekt	$700 \times 28\%$	= 196
Norsk skatt på utenlandsinntekt	$2/7$ av 196	= 56
Maksimalt kreditfradrag		<u>= 56</u>
Godtgjørelse etter sktl §10-12	-150	
Samlet skatt før kreditfradrag	$196 - 150$	= 46
Ubenyttet kreditfradrag	$56 - 46$	= 10
Fremføring til et senere skatteår		<u>= 10</u>

¹¹² Det minnes om at det er i den norske skatten maksimal kredit kommer til fradrag.

¹¹³ Etter bestemmelsen må dette gjøres innenfor en frist på ti år.

9 Litteraturliste mv.

Bøker:

Boe, Erik, Innføring i juss, Tano Aschehoug, 1996.

Bull, Henrik, Det indre marked for tjenester og kapital, Universitetsforlaget, 2002.

Craig, Paul og Gráinne De Búrca, EU Law, Text, cases and materials, Oxford, 2003.

Dajani, Omar, Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre: EØS-avtalen og norsk skatterett, Universitetsforlaget, 2001.

Eckhoff, Thorstein, Rettskildelære, 5.utgave ved Jan Helgesen, Universitetsforlaget, 2001.

Gjems-Onstad, Ole, Norsk Bedriftsskatterett, 5.utgave, 2001.

Zimmer, Frederik, Internasjonal inntektsskatterett, 2. utgave, Universitetsforlaget, 1992.

Zimmer, Frederik, Internasjonal inntektsskatterett, 3. utgave, Universitetsforlaget, 2003.

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 4.utgave, Universitetsforlaget, 2001.

Artikler:

Bullen, Andreas, "Er vilkårene for å få fradrag for godtgjørelse i strid med artikkel 40 i EØS-avtalen?", Skatterett 2001 s 2-60.

Leegaard, Thor, "EØS-avtalen og godtgjørelsesmetoden på nytt -forskjellsbehandling av porteføljeinvestor i det indre marked", Skatterett 2004 s 4-22.

Tingvold, Bjørn, "Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet", Skatterett 1997 s 97-104.

Zimmer, Frederik, Høyesterett som skatteavtaletolker" Festskrift til Carsten Smith, 2002 s 939.

Lovregister:

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grundlov

Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (skatteloven)

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Lov av 27.november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde mv.(EØS-loven)

Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt. (skatteloven)

Skatteforskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

Rådsdirektiv 88/361 av 24. juni 1988 om gjennomførelse av Traktatens artikkel 67.

Forarbeider:

Ot prp nr 26 (1980-81)

Ot prp nr 35 (1990-1991)

Ot prp nr 46 (1995-1996)

Innst O nr 73 (1995-96)

Ot prp nr 45 (2002-2003)

Mønsteravtalens motiver: Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentaries. Paris.

Traktater:

EF-traktaten, European Community Treaty.

Nordisk skatteavtale. Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue.

OECDs mønsteravtale. OECD Model Tax Convention on income and capital.

Skatteavtale med Nepal

Skatteavtale med Storbritannia og Nord-Irland

Skatteavtale med Tyskland

Skatteavtale med USA

Høyesteretts praksis:

Rt 1984 s 99 *Alaska*

Rt 1994 s 752 *Alphawell*

Rt 2001 s 512 *Safe services*

Rt 2002 s 391

Rt 2002 s 1144

Underrettspraksis:

Dom fra Oslo Tingrett av 14.november 2003 (Nordea-saken)

Praksis fra EF-domstolen:

Sak 8/74, Procureur du Roi mot Dassonville, 1974, Sml. s 837

Sak C-120/78, Rewe Centrale mot Bundesmonopol für Branntwein, Sml. 1979 s 649

Sak C-204/90, Hans Martin Bachmann mot Den Belgiske Stat, Sml. 1992 I, s 249

Sak C-279/93, Schumacker mot Finanzamt Köln-Alstadt, Sml. 1995 I, s 225

Sak C-264/96, ICI, Sml. 1996 s 4695

Sak C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt, Sml. 1999 s I 6161

Sak C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I s 1661

Sak C-311/97, Royal Bank of Scotland mot Elliniko Dimosio, Sml. 1999, I s 2651

Sak C-35/98, Staatssecretaris van Financien mot B.W.M. Verkooijen, Sml. 2000 s I-4071.

Sak C-251/98, Baars, Sml. I, s 2787

Sak 397/98, Metallgesellschaft Ltd and Others, Sml. 2001 I, s 1727

Sak C-385/00, de Groot, Sml. I s 11819

Sak C-168/01, Bosal-saken. Dom avsagt 18. september 2003, men ennå ikke i samlingen av dommer.

* *Sak C-319/02*, Manninen. Dom i saken er ikke falt.

Praksis fra EFTA-domstolen:

Sak E-6/98, Den norske regjering mot ESA (1999) EFTA Court report 74

